



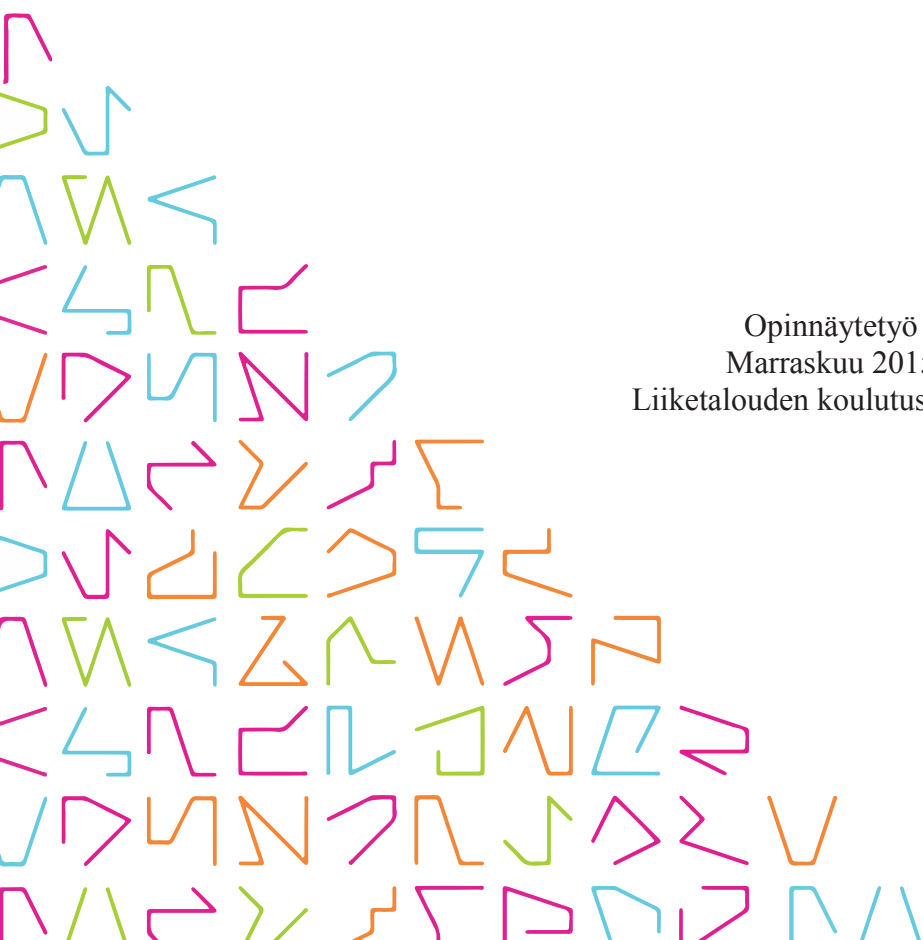
TAMPEREEN
AMMATTIKORKEAKOULU

ARVONLISÄVERO KIRJANPIDOSSA

Opas tilitoimiston harjoittelijalle

Helena Tuominen

Opinnäytetyö
Marraskuu 2015
Liiketalouden koulutusohjelma



TIIVISTELMÄ

Tampereen ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma

TUOMINEN HELENA:
Arvonlisävero kirjanpidossa
Opas tilitoimiston harjoittelijalle

Opinnäytetyö 77 sivua, joista liitteitä 23 sivua
Marraskuu 2015

Opinnäytetyön tarkoitus oli tehdä tilitoimiston harjoittelijalle opas arvonlisäveron käsittelystä kirjanpidossa. Työn toimeksiantaja oli tamperelainen Tili- ja Isännöintikeskus T.I.K. Oy, joka palkkaa vuosittain useita opiskelijoita harjoittelijoiksi. Työn tavoitteena oli oppaan avulla tehostaa harjoittelijoiden kirjanpidon perehdytystä arvonlisäverotuksen aiheiden osalta. Itseopiskelua helpottava opas pyrkii tehostamaan muuten paljolti henkilökohtaisesta opastuksesta riippuvaista kirjanpidon perehdytystä. Lisäksi opas helpottaa harjoittelijan aktiivista osallistumista omaan työssäoppimiseen.

Työ toteutettiin toiminnallisena opinnäytetyönä. Oppaassa käsitellyt aiheet valittiin Tili- ja Isännöintikeskuksessa toteutetun havainnoinnin, yrityksen harjoittelijalle laaditun kyselyn sekä kirjallisuus- ja internetlähteiden avulla. Oppaan sisältö suunniteltiin ja rajattiin harjoittelijoiden tietotaso ja työtehtävät huomioiden. Opas käsittelee yhtätoista arvonlisäverotuksen eri aihetta selventäviä kuvia ja esimerkkejä apuna käyttäen. Käsiteltävät aiheet valittiin siten, että harjoittelijalle muodostuisi selkeä kokonaiskäsitys yrityksen arvonlisäverotuksen pääperiaatteista. Lisäksi oppaaseen valittiin aiheita, jotka olivat harjoittelijoille vieraampia, mutta harjoittelussa tehtävien kirjanpitojen kannalta olennaisia.

Valmis opas lähetettiin yrityksen nykyiselle harjoittelijalle arvioitavaksi. Opas oli saatujen kommenttien mukaan selkeä ja harjoittelijan kannalta käyttökelpoinen. Oppaan käyttöä uuden harjoittelijan perehdytyksessä ei vielä päästy testaamaan, joten työn tavoitteena ollut perehdyttämisprosessin tehostamista ei vielä voitu arvioida. Oppaan käyttö tulevaisuudessa osana harjoittelijoiden perehdytysprosessia osoittaa, onko materiaalista harjoittelijan kannalta sellaista hyötyä, että samankaltaista itseopiskelua tukevaa materiaalia voitaisiin koota myös muista kirjanpitoon liittyvistä aiheista. Tärkeää on kuitenkin edelleen säilyttää perehdyttämisen vuorovaikutteisuus ja mahdollisuuksien mukaan tukea oppimista itseopiskelun keinoin.

ABSTRACT

Tampereen ammattikorkeakoulu
Tampere University of Applied Sciences
Degree Programme in Business Administration

TUOMINEN HELENA:
Value Added Tax in Accounting
A Guide for an Intern

Bachelor's thesis 77 pages, appendices 23 pages
November 2015

The purpose of this thesis was to create a guide about value added tax in accounting for interns in an accounting firm. The objective of this thesis was to enhance the job guidance process of accounting with the help of the guide. The client for the thesis was an accounting firm that employs several interns every year. The guide that helps interns to self-study the basics of value added tax supports the job guidance process otherwise much dependent on personal guidance. The guide also facilitates the interns' active participation in their own job guidance process.

The thesis was carried out as a practice-based work. Topics that were covered in the guide were chosen according to observation, inquiry, literature and internet sources. The contents of the guide were then compiled according to interns' level of knowledge and accounting tasks. The guide covers eleven different topics of value added tax using explanatory figures and examples to enhance learning. The guide provides an intern an overall understanding of value added tax and also covers certain topics that were more unfamiliar to interns, but essential in terms of their accounting tasks.

The completed guide was sent to the firm's current intern for evaluation. According to the feedback the guide was useful for the intern. The objective of the thesis was to enhance the job guidance process in accounting. Since the guide has not been tested in practice, its utility in job guidance process is yet unknown. If the guide proves to be useful, similar self-study material could be compiled from other topics linked to the interns' accounting tasks. However, it is important to maintain the interaction between the mentor and intern in the job guidance process and only enhance the job guidance through self-study.

Key words: value added tax, accounting, job guidance

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	6
2	YLEISTÄ ARVONLISÄVEROTUKSESTA	9
3	KUKA ON ARVONLISÄVEROVELVOLLINEN.....	10
3.1	Pääsääntö	10
3.2	Poikkeukset.....	11
3.2.1	Vähäinen toiminta ja arvonnalisäveron alarajahuojennus	11
3.2.2	Yleishyödylliset yhteisöt ja uskonnolliset yhdyskunnat	12
3.2.3	Julkisyhteisöt.....	13
3.2.4	Ulkomaalaiset ja ostajan käännetty verovelvollisuus	13
3.2.5	Sokeat ja vaikeavammaiset yrittäjät.....	14
3.2.6	Kiinteistön käyttöoikeuden luovutus	14
4	ARVONLISÄVEROLLINEN TOIMINTA.....	15
4.1	Tavaran ja palvelun myynti	15
4.2	Tavaran hankinta ulkomailta	16
4.3	Rakennusalan käännetty arvonnalisäverovelvollisuus	16
4.4	Oman käytön verotus	17
4.4.1	Rakentamispalvelun oma käyttö	18
4.4.2	Kiinteistöhallintapalveluiden oma käyttö	19
4.4.3	Henkilökunnalle luovutettu ravintola- ja ateriapalvelu.....	19
4.5	Alivastikkeelliset luovutukset.....	20
5	ARVONLISÄVEROTON TOIMINTA	21
5.1	Verottomat myynnit.....	21
5.2	Nollaverokanta ja liikkeen luovutukset	23
5.3	Tavaran myynti Suomen ulkopuolelle.....	24
6	VÄHENNYKSET	26
6.1	Vähennysrajoitukset.....	26
6.2	Erityiskysymyksiä.....	28
6.2.1	Alkuvarastovähennys ja siirto vähennyskelpoiseen käyttöön.....	28
6.2.2	Marginaaliverotus	29
6.2.3	Henkilökuntakulujen vähennys.....	30
7	VERON LASKEMINEN, ILMOITTAMINEN JA MAKSAMINEN.....	31
7.1	Veron laskeminen ja kohdistaminen.....	31
7.2	Verokannat.....	33
7.3	Verovelvollisena toimiminen.....	34
7.3.1	Verotili	34
7.3.2	Kausiveroilmoitus	35

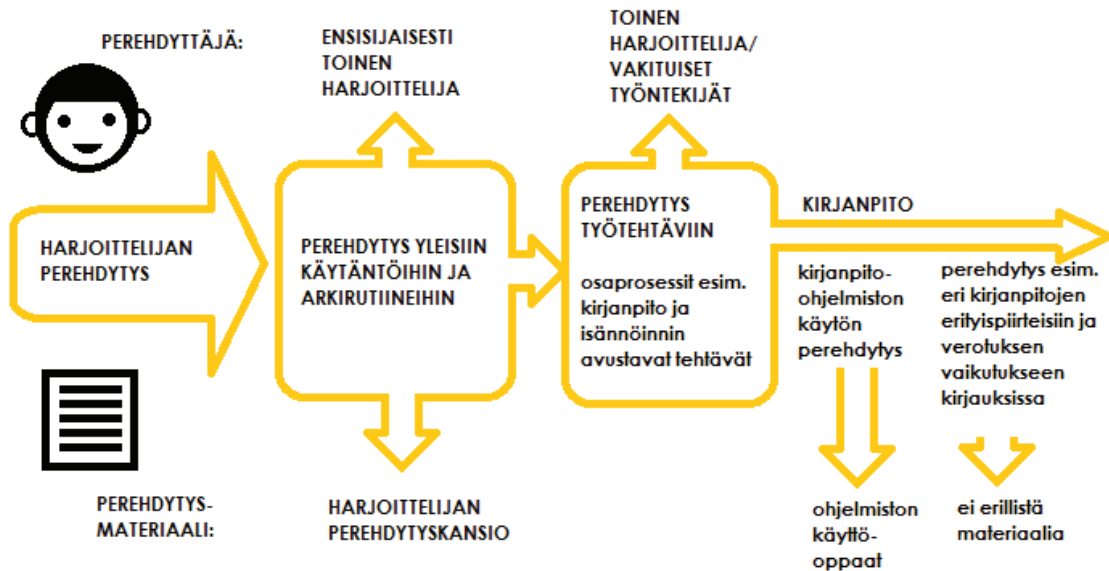
8	ARVONLISÄVEROTUKSEN VAATIMUKSET KIRJANPIDOLLE.....	38
9	OPPAAN SUUNNITTELU JA TOTEUTUS	41
9.1	Suunnittelun taustaa	41
9.2	Työn toteutus	43
10	POHDINTA.....	49
	LÄHTEET.....	52
	LIITTEET	55
	Liite 1.	55
	Kysely opinnäytetyöhön liittyen.....	55
	Liite 2.	56
	Arvonlisävero kirjanpidossa – Opas tilitoimiston harjoittelijalle.....	56

1 JOHDANTO

Työn toimeksiantaja, Tili- ja Isännöintikeskus T.I.K. Oy, on 1980 perustettu tamperelainen perheyritys, joka tarjoaa taloushallinto- ja isännöintipalveluita yrityksille yhdistyksille ja taloyhtiöille. Yrityksen taloushallintopalveluihin kuuluu esimerkiksi kirjanpito- ja palkanlaskentapalvelut, veroneuvonta sekä tilintarkastus. Tili- ja Isännöintikeskuksen henkilökuntaan kuuluu yhteensä kuusi työntekijää, joiden lisäksi yritys palkkaa vuosittain useita harjoittelijoita muutamien kuukausien harjoittelujaksoihin. (Tili- ja Isännöintikeskus 2015.)

Useat tilitoimiston aikaisemmista harjoittelijoista ovat olleet opintojen alkuvaiheessa olevia liiketalouden opiskelijoita, jotka tulevat harjoitteluun ennen taloushallintoon liittyvien syventävien opintojen opiskelua. Harjoittelijoilla on useimmiten vain vähän, tai ei ollenkaan aikaisempaa kokemusta tilitoimiston töistä. Työpaikan käytäntönä on, että aikaisempi harjoittelija perehdyttää uuden harjoittelijan toimiston työtehtäviin ja arkirutiineihin. (Kuvio 1.) Vertaisperehdytys on toimiva ratkaisu, sillä perehdyttäjänä toimivalla harjoittelijalla on hyvä käsitys siitä, mikä uuden harjoittelijan osaamistaso on ja mitkä asiat ovat perehdytyksen kannalta olennaisia. Joissakin tilanteissa perehdytysjakso voi kuitenkin jäädä melko lyhyeksi, jos harjoittelijat ehtivät työskennellä Tili- ja Isännöintikeskuksessa yhtä aikaa vain lyhytaikaisesti. Tällöin tilitoimiston vakituiset työntekijät opastavat uutta harjoittelijaa omien töidensä tekemisen lomassa.

Yritykselle on aiemmin tehty opinnäytetyönä työpaikan yleisiä käytäntöjä koskeva perehdytyskansio, joka sisältää tietoa yrityksestä, sen asiakkaista, työympäristöstä, työsuhteesta, turvallisuusasioista sekä harjoittelijan viikoittain toistuvista työtehtävistä. Materiaalia voidaan käyttää apuna sekä perehdytyksessä että harjoittelijan itseopiskelussa. Perehdytyskansio ei kuitenkaan käsittele erikseen tilitoimiston varsinaisia työtehtäviä, kuten kirjanpitoa, joiden perehdytyksessä aiemmin toimistolla töissä olleella harjoittelijalla on merkittävä rooli. Koska itse kirjanpidon ohjelmiston käyttöön perehdyttäminen vie suuren osan harjoittelijan vertaisperehdytysajasta, jää kirjanpidon muu perehdytys usein taka-alalle.



Kuvio 1. Harjoittelijan nykyinen perehdytysprosessi Tili- ja Isännöintikeskuksessa

Idea harjoittelijalle suunnatusta arvonlisäverotuksen opasmateriaalista syntyi Tili- ja Isännöintikeskuksessa suoritettujen harjoittelujakson ja kahden uuden harjoittelijan perehdyttämisen aikana tehtyjen havaintojen perusteella. Liiketalouden opiskelun myötä karttuneet perustiedot kirjanpidosta ja verotuksesta antavat alkuvaiheen opiskelijalle valmiudet yritysten kirjanpitojen tekemiseen, mutta ilman aikaisempaa alan työkokemusta ja erityisesti taloushallinnon syventävien opintojen opiskelua kestää kuitenkin jonkin aikaa ennen kuin harjoittelija kykenee itsenäiseen työskentelyyn. Kirjanpitotöiden tekemisen myötä vastaan tulee esimerkiksi arvonlisäverotukseen liittyviä, opiskelijalle uusia asioita, joista harjoittelijan olisi hyödyllistä tietää jo harjoittelun alkuvaiheessa.

Opinnäytetyön tarkoitus on tehdä uudelle harjoittelijalle opas arvonlisäveron käsittelystä kirjanpidossa, johon hän voi harjoittelujakson aikana myös itsenäisesti tutustua. Työn tavoitteena on tehostaa harjoittelijan kirjanpidon perehdytysprosessia arvonlisäverotuksen aiheiden omaksumisen osalta. Koska arvonlisäverotus vaikuttaa merkittävästi siihen, miten ja milloin kirjanpidon kirjauksia tehdään ja mitä kausittaisia velvollisuuksia yrittäjälle syntyy, auttaa arvonlisäverotuksen yleisperiaatteiden ymmärtäminen harjoittelijaa saamaan paremman käsityksen erityisesti kirjanpidon kuukausittaisesta prosessista. Itseopiskeltava materiaali myös mahdollistaa oman oppimisen kontrolloinnin ja asioiden kertautamisen harjoittelijalle sopivassa tahdissa, mikä on tärkeää erityisesti tilanteissa joissa var-

sinainen vertaisperehdytysjakso jää lyhyeksi. Opiskelijat ovat harjoittelussa vain muutamia kuukausia, joten on tärkeää, että työtehtävien omaksuminen tapahtuisi mahdollisimman nopeasti harjoittelun alkamisesta. Tällöin harjoittelujaksosta saatava hyöty olisi mahdollisimman suuri sekä työnantajan että opiskelijan oman ammatillisen kehittymisen kannalta.

Opas pyrkii antamaan opintojen alkuvaiheessa olevalle, vielä rajallisesti työkokemusta omaavalle liiketalouden opiskelijalle kokonaiskäsityksen arvonlisäverotuksen yleisperiaatteista. Lisäksi opas käsittelee tarkemmin tiettyjä harjoittelijan työtehtäviin liittyviä, usein alkuvaiheen opiskelijalle vieraampia aihealueita. Opas käsittelee arvonlisäverotusta pääsääntöisesti verovelvollisen yrittäjän näkökulmasta. Oppaan sisältö on suunniteltu ja rajattu harjoittelijoiden tietotaso ja työtehtävät huomioiden. Käsiteltävät aiheet on valittu työpaikalla tehtyjen kirjanpidon työtehtävien ja kahden harjoittelijan havainnoinnin, yrityksen uudelle harjoittelijalle tehdyn kyselyn, kirjallisen lähdeaineiston ja internetlähteiden avulla.

Raportti koostuu arvonlisäveroa käsittelevästä teoriaosuudesta ja oppaan suunnittelua, toteutusta ja arviointia käsittelevästä osasta. Raportin liitteenä ovat harjoittelijalle tehty kysely ja arvonlisäverotuksen opas. Raportin luku kaksi käsittelee arvonlisäveroa yleisesti. Luvussa kolme käydään läpi verovelvollisuuden syntymisen edellytykset ja poikkeukset verovelvollisuuden pääsääntöön. Luku neljä käsittelee toimintaa, josta veroa suoritetaan ja luku viisi puolestaan arvonlisäverottomaksi määrättyä toimintaa. Luvussa kuusi käydään läpi verosta tehtäviä vähennyksiä ja vähennysoikeuden rajoituksia. Luku seitsemän koskee verovelvollisena toimimista, eli verojen laskemista, ilmoittamista ja maksamista ja luku kahdeksan arvonlisäverotuksen vaatimuksia kirjanpidolle. Luvussa yhdeksän käsitellään harjoittelijalle tehdyn arvonlisäverotuksen oppaan suunnittelua ja toteutusta. Luvussa yhdeksän arvioidaan opinnäytetyöprosessia sekä työn tavoitteiden toteutumista, eli tuloksena syntyneen oppaan käytettävyyttä ja työtä varten tehdyn tiedonkeruun merkityksellisyyttä ja luotettavuutta.

2 YLEISTÄ ARVONLISÄVEROTUKSESTA

Arvonlisävero on välillinen kulutusvero, joka koskee laajaa joukkoa liiketoiminnan muodossa myytäviä tavaroita ja palveluja. Veron välillisuus tarkoittaa, että vero vyörytetään hintaan sisältyen hyödykkeen loppukäyttäjän maksettavaksi. Myyjä sisällyttää verottoman myyntihinnan perusteella lasketun veron tavarán tai palvelun myyntihintaan ja tilittää myyntien arvonlisäveron valtiolle. Kulutusverona arvonlisävero kohdistuu tavaroiden ja palveluiden kuluttamiseen pääosin siten, että verotulot kertyvät valtiolle, jonka alueella hyödykkeen lopullinen kulutus tapahtuu. Koska veroa peritään ostajalta joka kerta, kun tavará tai palvelu myydään, estetään veron kertaantumista tuotantoketjussa ostovähennysoikeudella. Kun verovelvollinen ostaja hankkii hyödykkeitä liiketoimintaansa varten verovelvolliselta myyjältä, hän saa vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron myyntiensä suoritettavasta arvonlisäverosta. Arvonlisäverovelvollisuus merkitsee siis velvollisuutta tilittää myyntien arvonlisävero, mutta myös oikeutta vähentää liiketoimintaa varten tehtyjen vähennyskelpoisten ostojen arvonlisävero. Tällöin veroa suoritetaan vain syntyneestä arvonlisästä. (Arvonlisäverolaki 1993; Murtomäki 2010, 9-10; Sirpoma & Tannila 2014, 19.)

Arvonlisäverotus pyrkii neutraalisuuteen, eli verotuksella ei pyritä ohjaamaan kulutuskäyttäytymistä, vaan keskenään kilpailevien hyödykkeiden tulisi olla veron suhteen tasarvoisessa asemassa. Täysin neutraali vero arvonlisävero ei kuitenkaan ole, sillä esimerkiksi eri verokannoilla pyritään poliittisista syistä säätelemään hyödykkeiden keskinäisiä hintoja. Lisäksi osa toiminnoista, esimerkiksi tietyt julkiset palvelut ja vähäinen liiketoiminta, on jätetty täysin verotuksen ulkopuolelle. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 26.) Arvonlisävero ei ole progressiivinen vero, eli vero on kaikille sama tuloista riippumatta. Tämän vuoksi pienituloiset maksavat hinnoissa arvonlisäveroa suuripalkkaisiin suhteutettuna enemmän.

Arvonlisävero on kansantalouden kannalta merkittävä vero. Vuoden 2015 valtion talousarviossa arvonlisäverotuksella kerättävät varat, yhteensä 16,6 miljardia euroa, kattavat noin kolmekymmentä prosenttia kaikista valtion budjetoiduista tuloista. Noin 65 prosenttia arvonlisäveron tuotosta muodostuu kotitalouksien kulutuksesta. (Talousarvioesitys 2015.)

3 KUKA ON ARVONLISÄVEROVELVOLLINEN

Arvonlisäverovelvollisuus syntyy pääsääntöisesti Suomessa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta hyödykkeiden myynnistä. Poikkeuksia pääsääntöön ovat vähäisen liiketoiminnan, yleishyödyllisten yhteisöjen, uskonnollisten yhdyskuntien ja julkisyhteisöjen verotus. Ostaja on tietyissä tilanteissa velvollinen suorittamaan veron ulkomaalaiselta tekevästään ostosta, jos myyjä ei ole arvonlisäverovelvollinen Suomessa. Arvonlisäveroa suoritetaan myös Suomessa tapahtuvasta tavarain ja palvelun EU-ostosta. Arvonlisäveroa maksaa tullauksen yhteydessä myös jokainen, joka tuo maahan tavaroita EU:n ulkopuolelta. Lisäksi verovelvollisuus koskee tavaroiden tai palveluiden vähennyskelvotonta omaan käyttöön ottoa sekä tietyissä tilanteissa kiinteistönhallintapalveluiden ja henkilöstöruokailun omaa käyttöä. (Myrsky & Ossa 2008, 243; Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.)

3.1 Pääsääntö

Arvonlisäverovelvollisuus syntyy Suomessa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta hyödykkeiden myynnistä. Liiketoiminnaksi katsotaan toimintaa, joka on:

- Ansiotarkoituksessa tapahtuvaa
- Jatkuvaa/toistuvaa
- Ulospäin suuntautuvaa
- Itsenäistä
- Yrittäjäriskin sisältävää
- Kilpailuolosuhteissa tapahtuvaa

Toimintaa arvioidaan aina kokonaisuutena. Olennaista liiketoiminnalle on taloudellisessa ympäristössä tapahtuva kilpaileva toiminta, eikä välttämättä toiminnan voitollisuus. Kilpailutilanteessa toimiminen tarkoittaa, että yritys kilpailee markkinoista vastaavien hyödykkeiden kanssa. Jatkuvuus edellyttää toiminnan jonkin asteista jatkuvuutta tai säännöllistä toistuvuutta. Yksittäinen myyntitapahtuma ei pääsääntöisesti aiheuta verovelvollisuutta. Ulospäin suuntautuvuus merkitsee, että toiminta on julkista, eli myynti ja markkinointi kohdistetaan rajoittamattomalle joukolle asiakkaita. Verovelvollisuuden syntymiseen ei vaikuta toiminnan harjoittamisen oikeudellinen muoto. Arvonlisäverotuksessa ei ole merkitystä tapahtuuko toiminta esimerkiksi osakeyhtiössä, henkilöyhtiössä,

yhdistyksessä vai yksityisenä toiminimenä. Olennaista on myös toiminnan itsenäisyys. Työsuhde ei aiheuta verovelvollisuutta koska sen vastikkeena maksetaan palkkaa, etuutta tai korvausta, josta toimitetaan ennakonpidätys ja sosiaaliturvamaksu. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 32–34; Sirpoma & Tannila 2014, 147–148.)

3.2 Poikkeukset

3.2.1 Vähäinen toiminta ja arvonlisäveron alarajahuojennus

Vähäinen, pienimuotoinen tai satunnainen liiketoiminta ei ole arvonlisäverovelvollista. Jos liiketoiminnan harjoittajan tilikauden liikevaihto ilman käyttöomaisuuden myyntejä on enintään 8500 euroa (1.1.2016 alkaen 10 000 euroa), ei toiminta ole arvonlisäverovelvollista. Liikevaihtoon luetaan ostajilta veloitetut tavaroiden ja palvelujen verolliset myynnit, nollaverokannan alaiset myynnit, kiinteistön tai siihen kohdistuvien oikeuksien luovutukset ja myynnit, rahoitus- ja vakuutuspalvelujen myynnit riippumatta siitä sisältävätkö hinnat arvonlisäveroa. Jos tilikauden pituus on muu kuin 12 kuukautta, muutetaan liikevaihto vastaamaan 12 kuukauden liikevaihtoa seuraavalla kaavalla:

$$(\text{liikevaihto} \times 12) / \text{tilikauden täysien kuukausien määrä}$$

Jos elinkeinonharjoittaja ei ole ilmoittautunut verovelvolliseksi ja tilikauden liikevaihto ylittää 8500 euron rajan, on koko tilikauden myynneistä suoritettava vero sekä viivästysseuraamukset verojen maksun myöhästymisestä ja kausiveroilmoituksen puuttumisesta. Vähäisen liiketoiminnan raja ei koske kuntia eikä ulkomaalaisia elinkeinonharjoittajia, jolla ei ole Suomessa kiinteää toimipaikkaa. Vähäistä liiketoimintaa harjoittava voi myös hakeutua vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi. Jos verovelvolliseksi ilmoittautuneen tilikauden liikevaihto jää pienemmäksi kuin 8500 euroa, verovelvollista ei automaattisesti poisteta verovelvollisten rekisteristä eikä maksettuja veroja palauteta, vaan palautusta pitää erikseen hakea. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014; Sirpoma & Tannila 2014, 149.)

Verovelvollinen voi saada maksetun veron palautuksena hakemalla arvonlisäveron alarajahuojennusta takautuvasti tilikauden päätyttyä. Alarajahuojennusta koskevat tiedot ilmoitetaan tilikauden tai kalenterivuoden viimeisellä kausiveroilmoituksella. Jos tilikau-

den liikevaihto on enintään 8 500 euroa, palautetaan verovelvolliselle maksetut arvonlisäverot kokonaisuudessaan. Liikevaihto lasketaan kausiveroilmoituksen kuukausittain jättäviltä tilikaudelta ja neljännesvuosittain ja kerran vuodessa ilmoituksen jättäviltä kalenterivuodelta. Ne, joiden tilikauden veroton liikevaihto on yli 8 500 euroa mutta alle 22 500 euroa (1.1.2016 alkaen 30 000 euroa) voivat saada huojennuksen osittain. Huojennuksen määrä lasketaan seuraavalla kaavalla:

$$\text{Vero} - ((\text{liikevaihto} - 8\,500) * \text{vero}) / 14\,000$$

Huojennusta ei voi saada, jos ostojen vähennettävä vero on suurempi kuin myynneistä suoritettava vero. Huojennusta ei myöskään voi saada metsätalouden myyntien verosta, verovelvollisen kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisen verosta, käyttöomaisuuden myyntien verosta eikä yhteisöhankintojen tai tiettyjen käännetyn verovelvollisuuden perusteella suoritettavien ostojen verosta. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014; Sirpoma & Tannila 2014, 151–152.)

3.2.2 Yleishyödylliset yhteisöt ja uskonnolliset yhdyskunnat

Yleishyödylliseksi yhteisöksi katsotaan sellainen yhdistys tai säätiö, joka toimii yksinomaan yhteiseksi hyväksi, jonka toiminta ei kohdistu ainoastaan rajoitettuun henkilöpiiriin ja joka ei tuota toimintaan osallistuville taloudellista etua esimerkiksi voitto-osuutena tai tavanomaista suurempana palkkana (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014). Yleishyödyllinen yhteisö ei ole arvonlisäverovelvollinen toiminnasta, joka liittyy yhteisön varsinaiseen yleishyödylliseen tarkoitukseen. Arvonlisäverovelvollisuus koskee yleishyödyllistä yhteisöä vain, jos tavaran tai palvelun myynnistä saatua tuloa pidetään tuloverolain mukaisena veronalaisena elinkeinotulona. Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloksi katsotaan lähtökohtaisesti kilpailuolosuhteissa palkatulla henkilökunnalla tapahtuvaa liiketoimintaa, jossa tavanomaisia kulutushyödykkeitä myydään käypään markkinahintaan samoilla markkinoilla liiketoimintaa harjoittavien yritysten kanssa. (Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille 2014.) Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloksi ei katsota tuloverolaissa (1992 23§) listattuja toiminnan rahoittamiseksi tehtyjä myyntejä. Tuloverolain luettelo on esimerkinomainen ja muukin yleishyödyllisten yhteisöjen varojenkeruutoiminta voi jäädä elinkeinotulon ulkopuolelle. Elinkeinotulon lisäksi yleis-

hyödyllinen yhteisö voi olla verovelvollinen tarjoilupalvelun ja kiinteistönhallintapalveluiden omasta käytöstä, joista kerrotaan tarkemmin luvussa 4.4. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014; Sirpoma & Tannila 2014, 158–160.)

Uskonnolliset yhdyskunnat, evankelisluterilainen kirkko, ortodoksinen kirkko ja muut uskonnolliset yhdyskunnat, eivät ole yleishyödyllisen yhteisön tavoin arvonlisäverovelvollisia tuloverolain (1992 23§) listaamista toiminnan rahoittamiseksi tehdyistä myynneistä. Yleishyödyllisistä yhteisöistä poiketen muu kuin tuloverolaissa nimenomaisesti mainittu toiminta voi kuitenkin aiheuttaa uskonnolliselle yhdyskunnalle verovelvollisuuden. (Sirpoma & Tannila 2014, 161.)

3.2.3 Julkisyhteisöt

Myös julkisyhteisöt; valtio, kunta, kuntayhtymä ja Ahvenanmaan maakunta, ovat verovelvollisia liiketoiminnan muodossa harjoitetusta toiminnasta. Toiminnan verovelvollisuutta arvioidaan esimerkiksi ansiotarkoituksen ja kilpailuolosuhteiden perusteella. Myös omakustannehintaan tapahtuvaa tai tappiollista toimintaa voidaan pitää liiketoimintana, jos se tapahtuu kilpailuolosuhteissa. Julkisyhteisöt eivät kuitenkaan ole verovelvollisia viranomaistoiminnasta, jota yksityiset tahot eivät voi harjoittaa ja jota harjoitetaan lain tai asetuksen perusteella. Tällaista verotonta viranomaistoimintaa on esimerkiksi passin tai ajokortin myöntäminen, ulosottotoimet tai rakennustarkastus. (Myrsky & Ossa 2008, 247; Sirpoma & Tannila 2014, 161–163.)

3.2.4 Ulkomaalaiset ja ostajan käännetty verovelvollisuus

Myös ulkomaalaisen myyjän liiketoiminnan muodossa tapahtuva tavaroiden ja palvelujen myynti Suomessa on arvonlisäverollista. Ulkomaalaisella tarkoitetaan elinkeinonharjoittajaa, jonka kotipaikka on ulkomailla. Ulkomainen yritys on velvollinen rekisteröitymään Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi yleensä vain, jos sillä on täällä kiinteä toimipaikka, esimerkiksi toimisto, myymälä tai työpaja, josta liiketoimintaa joko osaksi tai kokonaan harjoitetaan. Jos kiinteää toimipaikkaa ei ole, eikä myyjä ole vapaaehtoisesti hakeutunut verovelvolliseksi, tulee veron suorittamisvelvollisuus käännetyn verovelvollisuuden perusteella verovelvolliselle ostajalle. Myös rajoitetun verovelvollisuuden piiriin kuuluvat yleishyödylliset yhteisöt, verotonta toimintaa harjoittavat yksiköt, esimerkiksi pankit,

kunnat ja seurakunnat ovat velvollisia suorittamaan ostosta veron. Valtio ei ole ulkomaalaiselta myyjältä ostosta verovelvollinen. Ulkomaalainen myyjä on velvollinen suorittamaan Suomessa tapahtuvasta myynnistä veron, jos ostaja on yksityishenkilö tai toinen ulkomaalainen, jolla ei ole Suomessa kiinteää kotipaikkaa. (Myrsky & Ossa 2008, 247–248; Arvonlisäverovelvollisen opas 2014; Sirpoma & Tannila 2014, 164–166.)

3.2.5 Sokeat ja vaikeavammaiset yrittäjät

Sokea tai vaikeavammainen yrittäjä ei ole verovelvollinen itse valmistamiensa tavaroiden tai tavaroihin kohdistuvien työsuoritusten myynnistä edellyttäen, että apuna ei ole käytetty muita kuin aviopuolisoa tai yrittäjän alle 18-vuotiaita lapsia ja enintään yhtä muuta henkilöä. Vaikeavammaiseksi katsotaan henkilö, jonka toimintakyky on alentunut vähintään seitsemänkymmentä prosenttia. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.)

3.2.6 Kiinteistön käyttöoikeuden luovutus

Kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta ja vuokrauksesta ei tarvitse hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi. Verotonta on esimerkiksi maa-alueen, rakennuksen tai rakennelman myynti ja vuokraus sekä kiinteistön hallintaan oikeuttavien osakkeiden myynti. Kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta arvonlisäverolliseksi hakeutuminen on arvonlisäverollisesta liiketoiminnasta erillinen rekisteröinti, eli muun liiketoiminnan perusteella arvonlisäverovelvollinen ei ole kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisesta verovelvollinen. Vuokraustoiminnasta voi hakeutua erikseen verovelvolliseksi vain tiettyjen hakeutumisedellytysten täytyessä ja verovelvollisuus myös päättyy vasta sitten kun kaikkien hakeutumisedellytysten katsotaan päättyneen. (Sirpoma & Tannila 2014, 221, 226.)

4 ARVONLISÄVEROLLINEN TOIMINTA

Arvonlisäveroa suoritetaan Suomessa pääsäännön mukaisesti liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen myynnistä. Lisäksi veroa suoritetaan tavarahan tuonnista, tavaroiden ja palvelujen EU-ostoista. Veroa suoritetaan myös myyntiin verrattavissa olevasta tavaroiden ja palveluiden omaan käyttöön otosta. Arvonlisäveroa suoritetaan ainoastaan Suomen valtioon maantieteellisesti kuuluvalla alueella tapahtuvasta myynnistä. Myynti voi kuitenkin olla ulkomaille suuntautuvana verotonta. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.)

4.1 Tavarahan ja palvelun myynti

Tavara on aineellinen, irtain esine tai energiahyödyke, esimerkiksi sähkö. Palveluja ovat kaikki muut liiketoiminnan muodossa myytävät hyödykkeet, esimerkiksi työsuoritukset, tavarahan käyttöoikeudet tai vastikkeelliset sitoumukset. Tavarahan myynniksi katsotaan omistusoikeuden vastikkeellinen luovutus. Palvelun myyntiä ovat puolestaan kaikki vastiketta vastaan tapahtuvat luovutukset, joissa tavarahan omistusoikeutta ei luovuteta, esimerkiksi tavarahan vuokraus. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.)

Tavara katsotaan myydyksi Suomessa, jos se luovutetaan ostajalle Suomessa, tai jos tavara on Suomessa silloin, kun kuljetus ostajan luokse alkaa. EU-maassa asennettujen tai kokoonpantujen tavaroiden myyntimaa on aina tavarahan asennus- tai kokoonpanomaa. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.)

Palvelukaupan myyntimaasäännökset määrittelevät, missä maassa palvelun myynti verotetaan. Palvelun myyntimaahan vaikuttaa se, onko ostaja elinkeinonharjoittaja vai kuluttaja. Elinkeinonharjoittajien välisessä palvelukaupassa palvelu on pääsäännön mukaan myyty Suomessa, jos se luovutetaan ostajan Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan tai jos ostajan kotipaikka on täällä. Jos kyse on kuluttajakaupasta, on palvelu myyty pääsäännön mukaan Suomessa, jos se luovutetaan täällä sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta, tai jos myyjän kotipaikka on Suomessa. Yleissääntö ei koske kiinteistöön kohdistuvia palveluita, henkilökuljetuspalveluja, kuljetusvälineiden lyhytaikaista vuokrausta, ravintola- ja ateriapalveluja, matkatoimistopalveluja, eikä opetus-, tiede-, kulttuuri-, viihde- ja urheilutilaisuuksien sisäänkäsyyn välittömästi liittyviä palveluita. Palveluiden ostot ja myynnit EU-alueella ilmoitetaan kausiveroilmoituksella ja palvelumyynteistä

annetaan myös erillinen yhteenvetoilmoitus. (Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus... 2010.)

4.2 Tavarankanta ulkomailta

Yhteisöhananta

Yhteisöhananta on EU:n alueella tapahtuva tavarank vastikkeellinen hankinta, toisessa EU-maassa verovelvolliselta myyjältä, jossa myyjä, ostaja tai joku heidän puolestaan kuljettaa tavarank ostajalle EU-maasta toiseen. Jos tavarantoimitus on ollut myyntimaassa veroton yhteisömyynti, verovelvollinen ostaja Suomessa maksaa arvonlisäveron yhteisöhanannasta. Hanannan katsotaan tapahtuvan Suomessa, jos tavarank kuljetus päättyy täällä, tai jos ostaja on käyttänyt hanannan yhteydessä Suomen alv-tunnusta. Yhteisöhanantana pidetään myös tilannetta, jossa saman yrittäjän liikeomaisuutta siirretään toisesta EU-maasta Suomessa harjoitettavassa liiketoiminnassa käytettäväksi. Yhteisöhanannasta maksettavan veron perusteena on myyjän ja ostajan sopima hinta hinnanlisineen ja mahdollisine kuljetusmenoineen. Yritys saa vähentää hanannasta suoritettavan veron, jos hankinta tehdään vähennyskelpoista liiketoimintaa varten. (Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa 2010.)

Maahantuonti

Kaikkea Suomessa tapahtuvaa EU:n ulkopuolista maahantuontia koskee pääsääntöisesti arvonlisäverollisuus riippumatta siitä, toimiiko maahantuojana verovelvollinen yrittäjä tai yksityishenkilö. Vero maahantuonnista suoritetaan tullauksen yhteydessä saatavalla tullilaskulla. Veron perusteena on oston tullausarvo. Vähennyskelpoiseen toimintaan tehtyjen hankintojen veron voi vähentää kausiveroilmoituksella suoritettavasta verosta. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.)

4.3 Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus

Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus tarkoittaa, että rakennuspalvelun myyjän sijasta veron suorittaa palvelun ostaja. Käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sovelletaan rakentamispalveluun tai työvoiman vuokraukseen rakentamispalvelua varten, kun palvelun ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka myy rakennuspalvelua tai vuokraa työ-

voimaa rakentamista varten muuten kuin satunnaisesti. Palvelut, joihin käännettyä vero-velvollisuutta sovelletaan, ovat kiinteistön maapohja- ja perustustyöt, rakennustyöt, rakennusasennus, rakennuksen viimeistely, rakennuskoneiden vuokraus koneen käyttäjän kanssa, rakennussiivous sekä työvoiman vuokraus rakentamispalvelua varten. Käännettyä verovelvollisuutta ei sovelleta esimerkiksi tuotantotoiminnassa käytettävien koneiden asennukseen, arkkitehtipalveluihin, rakennus- ja rakennesuunnitteluun tai viheralueiden istutukseen ja hoitoon. (Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus 2012.)

Rakennuspalvelujen käännetyn verovelvollisuuden tarkoituksena on osaltaan estää veronkiertoa siten, että pääurakoitsija saa vähentää vähennyskelpoisten ostojen verona vain sen veron, jonka on käännetyn verovelvollisuuden perusteella ollut itse velvollinen maksamaan aliurakoitsijoiden myynneistä. (Rakennusalan harmaan talouden torjunta 2014.)

Rakennuspalvelun myyjän tulee selvittää täytyvätkö käännetyn verovelvollisuuden soveltamisen ehdot. Jos ehdot täyttyvät, voi myyjä veloittaa ostajaa verottomalla laskulla, johon merkitään ostajan arvonlisäverotunniste, tieto ostajan verovelvollisuudesta ja verovelvollisuuden peruste esimerkiksi AVL 8 c §. Verojen ilmoittamisen kannalta rakennusalan käänneinen arvonlisäverotus tarkoittaa, että myyjä ilmoittaa kausiveroilmoituksella rakennuspalvelun käännetyn verovelvollisuuden alaiset myyntinsä ja ostaja puolestaan ilmoittaa käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden alaiset rakennuspalvelun ostonsa ja laskee saamalleen laskulle veron, jonka hän ilmoittaa suoritettavana verona kausiveroilmoituksella. Lisäksi ostaja voi vähentää vähennyskelpoiseen käyttöön tehdyn oston veron kohdekauden vähennettävässä verossa. (Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus 2012.)

4.4 Oman käytön verotus

Vähennyskelpoista toimintaa varten hankitun tavaran tai palvelun otto vähennyskelvotomaan yksityiskäyttöön rinnastetaan arvonlisäverotuksessa myyntiin. Jos arvonlisäverovelvollinen elinkeinonharjoittaja ottaa tavaran tai suorittaa palvelun yksityiskäyttöön, tai luovuttaa vastikkeetta muuhun kuin vähennyskelpoiseen toimintaan, on elinkeinonharjoittajan suoritettava oman käytön mukaan arvonlisäveroa. Edellytyksenä on, että hankinnasta on voitu tehdä arvonlisäverotuksessa vähennys, eli tavara tai palvelu on hankittu vähennyskelpoista liiketoimintaa varten tai valmistettu verovelvollisen liiketoiminnan yhteydessä. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.)

Vähäisestä omasta käytöstä ei tarvitse suorittaa veroa tapauksissa, joissa arvonlisäverovelvollisena on luonnollinen henkilö, puoliset, jakamaton kuolinpesä tai verotusyhtymä. Vähäisen oman käytön raja on vuodessa 850 euroa ilman arvonlisäveroa. Jos 850 euron raja ylittyy, suoritetaan vero summan ylimenevästä osasta. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.)

4.4.1 Rakentamispalvelun oma käyttö

Rakennusalan yritykset ovat normaalisti arvonlisäverovelvollisia ulkopuolisille tehtyjen rakentamispalvelujen myynneistä, ellei kyseessä ole rakennuspalvelujen käänteisen arvonlisäveron ehdot täyttävä myynti. Rakentamispalvelun omasta käytöstä on kyse silloin, kun rakennusyritys hankkii maa-alueen, rakentaa alueelle rakennuksen ja myy tämän jälkeen kiinteistön rakennuksineen tai vuokraoikeuksineen. Koska kiinteistön myynti on arvonlisäverotonta, eikä rakennusliike maksa kiinteistön myynnistä saatavasta voitosta arvonlisäveroa, toteutetaan rakennusliikkeen arvonlisäverotus oman käytön verotuksena. Omaan lukuun rakentamista on myös perustajaurakointi. Siinä rakennusyritys tekee urakkasopimuksen itse perustamansa asunto- tai kiinteistöosakeyhtiön kanssa, jolle se rakentaa rakennuksen ja myy huoneistojen osakkeet lopulta arvonlisäverottomana. Ulkopuolisen kanssa tehdyn urakkasopimuksen perusteella rakennetun rakennuksen luovuttamista pidetään kuitenkin normaalina arvonlisäverollisena rakennuspalveluna. (Tomperi 2013, 253–254.)

Rakennuspalvelujen oman käytön veron perusteena ovat rakentamisen välittömät ja välilliset menot, joista suoritetaan 24 prosentin vero. Välittömiä menoja ovat esimerkiksi rakennusmateriaalit, työntekijöiden palkat sivukuluineen sekä rakennussuunnittelu ja -valvonta. Välillisiä menoja ovat esimerkiksi osuudet hallinto- ja varastohenkilökunnan palkoista henkilösivukuluineen, koneiden ja laitteiden poistoista sekä huolto- ja vakuutusmenoista. Rakennusliikkeet voivat myös tehdä verollisten ostojen suhteen hiljaisen kuittauksen, eli ostoista ei vähennetä veroa eikä myöskään lasketa oman käytön veroa. Tällöin arvonlisävero tulee maksettavaksi ainoastaan palkoista henkilösivukuluineen ja muista rakentamiseen liittyvistä verottomista tuotantopanoksista. (Tomperi 2013, 254.)

4.4.2 Kiinteistöhallintapalveluiden oma käyttö

Kiinteistöhallintapalveluita ovat rakentamispalvelut, kiinteistön puhtaanapitopalvelut ja muut kiinteistöhuoltopalvelut sekä kiinteistön talous- ja hallintopalvelut, kuten isännöinti ja kirjanpito. Kiinteistöhallintapalvelujen omaa käyttöä verotetaan silloin, kun työt on tehnyt kiinteistön haltija, eli omistaja tai vuokraaja, tai hänen oma henkilökuntansa ja kiinteistöhallintapalveluiden vuosittaiset palkkakulut ylittävät 50 000 euroa. Verovelvollisuus koskee arvonlisäverovelvollisten yritysten vähennysrajoitusten alaisia kiinteistöjä, esimerkiksi vapaa-ajan asuntoja tai edustustiloja ja muuten arvonlisäverotonta toimintaa harjoittavia yksiköitä, kuten pankkeja, asunto- ja kiinteistöasakeyhtiöitä, vakuutuslaitoksia ja yleishyödyllisiä yhteisöjä. Tämä johtuu verotuksen neutraalisuussyistä, sillä jos kiinteistön haltija ei ole arvonlisäverovelvollinen hän ei voi vähentää ulkopuoliselta ostettujen kiinteistöhallintapalveluiden ostojen veroa. Tällöin olisi verojen kannalta edullisempaa teettää työt yrittäjän omalla henkilökunnalla verollisten palveluiden ostamisen sijaan. (Kiinteistöhallintapalvelun oman käytön verotus 2010; Tomperi 2013, 269.)

Veroa maksetaan 24 prosenttia kiinteistöhallintapalveluiden välittömistä ja välillisistä palkkakuluista ja sosiaalikulusta. Oman käytön veroa ei tarvitse maksaa, jos vuosittaiset kiinteistöhallintapalveluiden palkkakustannukset sosiaalikuluihin eivät ylitä 50 000 euroa, tai jos kiinteistön omistaja käyttää kiinteistöä pääasiallisena asuntonaan. Jos kiinteistöhoito on järjestetty esimerkiksi talkoiden avulla siten, ettei palkkakuluja synny, ei myöskään synny verotettavaa kiinteistöhallintapalvelun omaa käyttöä. (Kiinteistöhallintapalvelun oman käytön verotus 2010.)

4.4.3 Henkilökunnalle luovutettu ravintola- ja ateriapalvelu

Henkilökunnalle luovutettu ravintola- ja ateriapalvelu voidaan arvonlisäverotuksessa katsoa joko arvonlisäverolliseksi myynniksi tai omaksi käytöksi riippuen siitä, peritäänkö aterialta työntekijältä maksua vai onko aterialla ilmainen. Henkilöstöruokailu voidaan järjestää työnantajan omissa tiloissa joko itse työnantajan tai ulkopuolisen ravintolanpitäjän toimesta tai ulkopuolisen ravintolan kanssa tehdyllä sopimuksella. Maksuvälineluontoiset lounassetelit tai työnantajan suoraan työntekijälle maksamien ateriakulujen vero eivät ole arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisia. (Henkilöstöruokailun arvonlisäverotuksesta 2009.)

Oman käytön verotus tulee kyseeseen silloin, kun työnantaja luovuttaa omassa ruokalassa valmistettuja tai ulkopuoliselta ostettuja aterioita työntekijöille ilmaiseksi. Työntekijöille ilmainen ateria on luontoisetu, eli osa veronalaista palkkaa. Henkilöstöruokailun oman käytön verotus edellyttää, että työnantajan vuoden liikevaihto on vähintään 8 500 euroa ja toiminta on liiketoimintana pidettävää toimintaa. Oman käytön veron perusteena on ostetussa ateriapalvelussa veroton ostohinta ja itse järjestetyssä palvelussa ateriapalvelusta aiheutuneet välittömät ja välilliset menot. (Henkilöstöruokailun arvonlisäverotuksesta 2009.)

Myyntinä ateriapalvelu verotetaan silloin, kun tarjoilutoiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa ja työnantajan vuosittainen liikevaihto on vähintään 8 500 euroa. Myynnistä suoritettavan veron perusteen on aterian veroton hinta. Jos ateria luovutetaan alivastikkeellisena, veron peruste voidaan korottaa käypään markkina-arvoon. Henkilöstöruokailua varten ostettujen tavaroiden ja palveluiden arvonlisävero on verotuksessa vähennyskelpoinen. Lisäksi arvonlisäverollista henkilöstöravintolatoimintaa harjoittavat saavat vähentää suoritettavasta verosta henkilöstöruokailutiloihin liittyvien ostojen arvonlisäveron. (Henkilöstöruokailun arvonlisäverotuksesta 2009.)

4.5 Alivastikkeelliset luovutukset

Jos tavara tai palvelu luovutetaan ostajalle huomattavasti hyödykkeen arvoa alempaan hintaan ja myyjän ja ostajan välillä on etuyhteys esimerkiksi sukulaisuussuhteen tai muun henkilökohtaisen suhteen myötä, voidaan hinta korottaa vastaamaan hyödykkeen todellista markkina-arvoa. Edellytyksenä korotukseen on, että myyjän olisi pitänyt suorittaa hyödykkeen ilmaisesta luovutuksesta oman käytön veroa, myyjän ja ostajan etuyhteys on vaikuttanut vastikkeen hinnanalennukseen ja ostaja ei voi vähentää hankinnan veroa täysimääräisesti. Veron perustetta ei koroteta, jos alemmalle hinnalle on kaupallisesti perusteltu syy, esimerkiksi tavanomainen henkilöstöalennus tai alennusmyynti. (Oman käytön... 2009.)

5 ARVONLISÄVEROTON TOIMINTA

Arvonlisäverollisuus on liiketoiminnassa pääsääntönä. Poikkeuksena arvonlisäverolliseen toimintaan ovat tietyt verottomat myynnit, joiden tuotantopanoksiin sisältyvä vero ei ole vähennyskelpoista. Lisäksi on nollaverokannan alaisia myyntejä, joista ei suoriteta arvonlisäveroa, mutta joiden tuotantopanoksiin sisältyvä vero on kuitenkin vähennyskelpoista. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.)

5.1 Verottomat myynnit

Kiinteistönluovutukset, eli maa-alueiden, rakennusten tai rakennelmien tai niiden pysyvien osien luovutukset ovat verottomia. Verottomuuteen ei vaikuta, myydäänkö kiinteistö asuin- vai liiketoimintaa varten. Myös maa-alueiden, rakennusten ja huoneistojen vuokraus on verotonta. Kiinteistön käyttöoikeuden yhteydessä luovutetut sähkö, vesi tai lämpö ovat verottomia riippumatta siitä, veloitetaanko niistä vuokran yhteydessä vai erikseen. Tavanomaisen asuinirtaimiston, esimerkiksi liesien ja jääkaappien myynti ja vuokraus, on asuinkiinteistön myynnin tai vuokrauksen yhteydessä verotonta. Teollisuus- ja liikekiinteistöjen veroton vuokraus koskee puolestaan pelkästään rakennusta ja sen yleistä käyttöä palvelevaa varustusta. Verottomuus ei koske erityistä tarkoitusta palvelevia koneita tai laitteita. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.)

Terveysten- ja sairaanhoitopalvelu, sekä niiden yhteydessä luovutettu hoitoon liittyvän palvelun tai tavaran myynti on verotonta. Verottomiksi palveluiksi katsotaan ihmisen terveydentilan sekä toiminta- ja työkyvyn määrittämiseksi, palauttamiseksi tai ylläpitämiseksi tehtäviä toimenpiteitä. Arvonlisäverottomuus ei koske eläinten sairaanhoitoa. Jotta terveyden- ja sairaanhoitopalvelu olisi veroton, sen tulee olla suoritettu valtion tai kunnan ylläpitämässä terveydenhuollon yksikössä tai yhteiskunnan valvonnan piiriin kuuluvassa yksityisen terveydenhuollon yksikössä. Myös laillistetun terveydenhuollon ammattihenkilön hoito on verotonta. Verottomia ovat myös hoitoon tavanomaisesti liittyvät palvelut ja tavarat, esimerkiksi lääkkeet ja hoitotarvikkeet. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.)

Sosiaalihuoltona tapahtuva palvelujen ja tavaroiden myynti on arvonlisäverotonta, jos toiminta tapahtuu kunnan, kuntayhtymän tai valtion harjoittamana. Yksityisten tahojen

myymät sosiaalihuoltopalvelut ovat verottomia vain, jos toiminta on sosiaaliviranomaisen valvomaa ja palvelut myydään sosiaalihuollon tarpeessa olevalle. Sosiaalihuolloksi katsotaan lasten ja nuorten huollosta, lasten päivähoidosta, vanhustenhuollosta, kehitysvammaisten huollosta ja muista vammaisten palveluista sekä tukitoimista, päihdehuollosta sekä muusta vastaavasta toiminnasta huolehtiminen avo- ja laitoshuollossa. (Sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverotus 2011.)

Lain nojalla järjestettävä, tai lain nojalla valtion varoista avustettava yleissivistävä ja ammatillinen koulutus sekä korkeakouluopetus ja taiteen perusopetus on arvonlisäverotonta. Verovapaita ovat myös arvonlisäverottomaan opetukseen liittyvät tavanomaiset tavarat ja palvelut, esimerkiksi oppilaitosruokailu. Koulutuksen järjestäjänä voi olla joko julkisyhteisö tai yksityinen taho. Muutoin järjestetty harrastus- tai opetusluontoinen koulutus, esimerkiksi urheilu- tai autokoulu, on arvonlisäverollista toimintaa. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.)

Rahoituspalveluiden myynti on palveluntarjoajasta riippumatta arvonlisäverotonta, eli myös verovelvollisten tavara- tai palvelukauppaa harjoittavien yritysten osamaksu- ja viivästyskorot käsitellään verottomina. Verottomaksi rahoituspalveluksi katsotaan esimerkiksi takaisinmaksettavien varojen varojenhankinta, luotonanto ja maksuliike. (Sirpoma & Tannila 2014, 103–106.)

Vakuutusyhtiöiden- ja yhdistysten, vakuutuskassojen, työttömyyskassojen ja eläkesäätiöiden harjoittama vakuutuspalveluiden myynti on verotonta. Verotonta on myös kyseeseen vakuutustoimintaan kiinteästi liittyvien palvelujen myynti. (Sirpoma & Tannila 2014, 109–110.)

Julkisten esiintyjien, esimerkiksi taiteilijoiden, esitelmöitsijöiden, urheilijoiden ja juontajien esiintymispalkkiot ovat arvonlisäverottomia. Myös esiintyjän esityksen myynti ja välitys tilaisuuden järjestäjälle on arvonlisäverotonta. Verottomuus perustuu siihen, että esiintyminen verotetaan tilaisuuksien pääsymaksuissa. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014; Sirpoma & Tannila 2014, 111–112.)

Jos arvonlisäverollisessa liiketoiminnassa oleva hyödyke myydään, myynnistä suoritetaan vero riippumatta siitä, onko hyödykkeen hankintahintaan sisältynyt veroa. Jos myytävä hyödyke on ollut vain osittain verollisessa käytössä, lasketaan myynnin verollinen

osuus hyödykkeen verollisen käytön mukaan. Jos hyödyke on ollut vähennysrajoitusten alainen, esimerkiksi yksityisajoihin käytetty henkilöauto, on myyntikin veroton. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.)

Muita verottomia myyntejä ovat setelien ja kolikkojen luovuttaminen maksuvälineiksi ja arpajaislainsäädännön mukaisten rahapelien ja arpajaisten järjestäminen ja välitys. Verotonta on myös itse poimittujen luonnonvaraisten marjojen ja sienien myynti sellaisenaan kuluttajalle tai välittäjälle yleisestä myyntipaikasta. Yleiseen hautaustoimeen liittyvät hautapaikan avaamis- ja hoitopalvelut ovat verottomia. Eläinten hautaustoiminta on puolestaan verollista. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.) Verotonta on koko maassa pysyvästi ja tasapuolisin ehdoin saatavilla olevien postin yleispalvelujen myynti. Verollisia postipalveluita ovat puolestaan asiakkaalta sopimuksen mukaan laskutetut lähetykset, painonsa mukaan yleispalvelun ulkopuolelle jäävät kirjelähetykset ja postipaketit sekä kotiinkuljetus- ja osoitteenmuutospalvelut. (Postipalvelujen arvonlisäverotus 2011.)

5.2 Nollaverokanta ja liikkeen luovutukset

Verotonta, mutta vähennykseen oikeuttavaa myyntiä on vähintään neljä kertaa vuodessa ilmestyvän sanoma- tai aikakauslehden painotyön myynti yleishyödylliselle yhteisölle. Edellytyksenä on, että ostajana toimiva yleishyödyllinen yhteisö julkaisee lehteä omansa tai jäsenyhteisönsä jäseniä tai osakkaita varten, eikä yhteisö harjoita lehtien julkaisua tai myyntiä liiketoimintana. (Sirpoma & Tannila 2014, 86.)

Vesialuksen, myynti, rahtaus ja vuokraus ilman kuljettajaa on nollaverokannan alaista, kun alusta ei ole tarkoitettu urheilu- tai huvikäyttöön ja aluksen rungon suurin pituus on 10 metriä. Tällaisia aluksia ovat esimerkiksi lautat ja lossit. Myös vesialukseen tai sen varusteeseen konkreettisesti kohdistuva työsuoritus, esimerkiksi huolto tai siivous on verotonta. (Sirpoma & Tannila 2014, 87–88.)

Liikkeen luovutuksen yhteydessä tapahtuva tavaroiden tai palvelujen luovutus on arvonlisäverotonta, jos omaisuus tulee käyttöön liiketoiminnan jatkajalle vähennyskelpoiseen toimintaan. Liikkeen luovutuksesta on kyse silloin, kun luovutettu kokonaisuus muodostaa joko koko yrityksen, tai itsenäistä liiketoimintaa harjoittamaan kykenevän osan yrityksestä. Luovutettuun omaisuuteen liittyvät arvonlisäveron oikeudet ja velvollisuudet

siirtyvät toiminnan jatkajalle. Jos omaisuus tulee vähennyskelvottomaan toimintaan, on luovutus arvonlisäverollista. (Yritysjärjestelytilanteiden arvonlisäverotuksesta 2009.)

5.3 Tavarán myynti Suomen ulkopuolelle

Yhteisökauppa

Jos suomalainen yritys myy toisessa EU-maassa olevalle arvonlisäverovelvolliselle yritykselle irtaimia esineitä, jotka kuljetetaan Suomesta toiseen EU-maahan, on myynti veroton yhteisömyynti. EU:n jäsenvaltioiden kesken tapahtuvassa tavaroiden myynnissä sovelletaan määränpäämaaperiaatetta, eli myynti verotetaan verovelvollisten yritysten välisessä kaupassa määränpäämaan säännösten mukaan. Edellytyksenä verottomaan yhteisömyyntiin on tieto tavarán kuljetuksesta yhteisömaasta toiseen, esimerkiksi kuljetusliikkeen lasku, sekä kauppakumppanin arvonlisäverotunniste. Yhteisömyyntinä käsitellään myös yrityksen vaihto- tai käyttöomaisuuden siirtoa myytäväksi tai käytettäväksi toiseen EU-maahan. Paikalla asennettavien koneiden ja laitteiden myyntiä ei käsitellä yhteisömyynteinä, vaan verotus tapahtuu asennusmaassa. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.)

Vienti

Arvonlisäverotuksessa vienti tarkoittaa tavaroiden myyntiä EU:n ulkopuolelle. Tietyissä tilanteissa vientimyynti on myyjälle verotonta. Myyjän kirjanpidossa on vientitilanteissa oltava selvitys tavarán kuljetuksesta EU:n ulkopuolelle, esimerkiksi vienti-ilmoituksen perusteella saatu poistumisvahvistettu luovutuspäätös. Muuten myynti käsitellään verotuksessa kotimaan kaupan mukaisesti. Tavaroiden myyntiin Suomesta Ahvenanmaalle sovelletaan vientikaupan säännöksiä. (Vientikaupan arvonlisäverotus 2010.)

Myynti on veroton vienti silloin, kun myyjä itse tai kuljetusliike myyjän toimeksiannosta kuljettaa tavarán ostajalle EU:n ulkopuolelle, tai kun itsenäinen kuljetusliike toimittaa ostajan toimeksiannon mukaan tavarán suoraan myyjältä EU:n ulkopuolelle. Ostaja voi olla elinkeinonharjoittaja, oikeushenkilö tai muu yksityishenkilö joko Suomesta, muusta EU-maasta tai EU:n ulkopuolelta. (Vientikaupan arvonlisäverotus 2010.)

Vientimyynti on veroton myös EU-maasta tai EU:n ulkopuolelta olevalle elinkeinonharjoittajalle, joka ei ole Suomessa arvonlisäverovelvollinen tilanteessa, jossa ostaja noutaa tavarán myyjältä Suomesta ja vie tavarán heti EU:n ulkopuolelle. Verotonta on myös ta-

varan myynti ulkomaiselle ostajalle rahtityöliikkeen kautta. Tämä tarkoittaa, että tavarantoimitus tapahtuu ostajan toimeksiannosta ja kustannuksella ensiksi toiselle elinkeinonharjoittajalle työsuorituksen tekemistä varten ja tämän jälkeen suoraan EU:n ulkopuolelle. (Vientikaupan arvonnäverotus 2010.)

Kaukomyynti

Kaukomyynti on myyntiä, jossa myyjä järjestää tavaroiden kuljettamisen toiseen EU-maahan yksityishenkilöille tai vastaaville ei-verovelvollisille ostajille, esimerkiksi yhdistyksille tai vähäisen liiketoiminnan harjoittajille. Kaukomyyntiä sovelletaan ostajaan, johon ei sovelleta yhteisöhallinnon säännöksiä. Kaukomyynti verotetaan normaalisti myyjän maassa, jos myynnin määrä ei ylitä määränpäämaan asettamaa alarajaa. Suomessa kaukomyynnin alaraja on 35 00 euroa, jonka ylittyessä kaukomyynti on velvollinen hakeutumaan Suomessa arvonnäverovelvolliseksi alarajan ylittävästä mynnistä. Jos yksityishenkilöön rinnastettavan ei-verovelvollisen oikeushenkilön EU-ostojen summa ylittää kalenterivuodessa 10 000 euron rajan, syntyy velvollisuus hakeutua arvonnäverovelvolliseksi ja suorittaa vero yhteisöhallinnoista. (Arvonnäverovelvollisen opas 2014.)

6 VÄHENNYKSET

Arvonlisäverovelvollisuuden pääperiaatteen mukaan elinkeinonharjoittaja saa vähentää verovelvolliselta myyjältä ostamiensa vähennyskelpoiseen käyttöön tulevien tavaroiden ja palvelujen arvonlisäveron kauden suoritettavasta verosta. Verovähennyksen saa tehdä myös käännetyn verovelvollisuuden sekä yhteisöhankinnan ja maahantuonnin perusteella suoritettavasta verosta, kun ostot tehdään vähennyskelpoista liiketoimintaa varten. Vähennettävän veron suuruus on määrä, jonka myyjä on ollut velvollinen myynnistä suorittamaan. Vähennysoikeuden edellytyksenä on hankinnasta saatu lasku tai tullauspäätös, josta ilmenee suoritetun veron määrä. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.)

Veron saa vähentää vain verollista liiketoimintaa varten tehdyistä veroa sisältävistä hankinnoista. Vähennysoikeudetonta liiketoimintaa tai yksityistä käyttöä varten tehdyt hankinnat eivät ole vähennyskelpoisia arvonlisäverotuksessa. Jos hankinta tulee osittain vähennyskeltvotonta ja osittain vähennyskelpoista liiketoimintaa varten, voidaan vero vähentää verollista liiketoimintaa koskevalta osuudelta. (Sirpoma & Tannila 2014, 168–167.)

Vähennyksen edellytyksenä on laskumerkintävaatimukset täyttävä lasku tai muu vastaava tosite, jonka voi laatia myyjä, ostaja, tai muu ulkopuolinen taho. Myyjä on vastuussa laskun oikeellisuudesta ja hänen tulee hyväksyä laadittu lasku. Virheellinen lasku ei oikeuta ostovähennykseen, eli myyjän on ostovähennystä varten toimitettava ostajalle uusi korjattu lasku, jossa on viittaus aikaisempaan laskuun. Laskun vähäinen virhe, esimerkiksi kirjoitusvirhe ostajan nimessä, ei poista vähennysoikeutta, eikä korjattua laskua tarvita. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014; Sirpoma & Tannila 2014, 171.)

6.1 Vähennysrajoitukset

Verotonta vähennyskeltvotonta liiketoimintaa varten tehdyt hankinnat ja liiketoimintaan liittymättömät hankinnat, esimerkiksi työntekijöiden yksityiskäyttöön tehdyt hankinnat, ovat automaattisesti arvonlisäverotuksessa vähennyskeltvottomia. Arvonlisäverotuksen vähennysoikeuden rajoitukset koskevat kuluja, jotka koskevat verollista liiketoimintaa, mutta yksityiskäyttöön liittyvinä eivät oikeuta vähennykseen. (Sirpoma & Tannila 2014, 176.)

Vähennyskelvottomia kuluja ovat verovelvollisen omana tai henkilökunnan asuntona, vapaa-ajanviettopaikkana, harrastustilana tai lastentarhana käytettävään kiinteistöön kohdistuvat kulut. Tällaisia ovat esimerkiksi tilan rakennus- ja ylläpitokulut. (Sirpoma & Tannila 2014, 176–177.)

Vähennyskelvottomia ovat myös työntekijän kodin ja työpaikan väliseen kuljetukseen liittyvät kulut, esimerkiksi ulkopuoliselta hankittu kuljetuspalvelu tai työnantajan hankima työsuhdematkalippu. Vähennysrajoitus koskee vain työntekijän kodin ja vakinaisen työntekopaikan välisiä matkoja, joista voisi matkakulujen korvaamisen myötä syntyä palkkana pidettävää etua työntekijälle. Vähennyskelpoisia ovat esimerkiksi kodin ja erityisen työntekopaikan väliset matkakulut, liikeneuvottelujen johdosta tehtävien asiakaskäyntien kulut ja yrityksen eri toimistojen välillä tehtävien matkojen tai kurssimatkojen kulut. Työntekijöille maksetut kilometrikorvaukset eivät ole arvonnisäverotuksessa vähennyskelpoisia. (Sirpoma & Tannila 2014, 177–78.)

Vähennysrajoitusten piiriin kuuluvat myös edustustarkoitukseen käytettävät tavarat ja palvelut. Edustuskuluiksi katsotaan asiakkaisiin, liikeuttaviin tai muihin yrityksen ulkopuolisiin sidosryhmiin liittyvää vieraanvaraisuutta, jolla pyritään säilyttämään ja parantamaan liikesuhteita ja edistämään liiketoimintaa. Tällaisia kuluja ovat esimerkiksi edustustilaisuuksista aiheutuneet tarjoilu-, edustustila-, edustuslahja- ja matkakulut, jotka eivät liity välittömästi liiketoimintaan. Se, onko kyse vähennyskelvottomasta edustuskulusta vai esimerkiksi vähennyskelpoisesta markkinointi- tai neuvottelukulusta ratkaistaan tapauskohtaisesti. Esimerkiksi liikeneuvottelujen yhteydessä päiväsaikaan asiakkaille tarjottu välittömästi liiketoimintaan liittyvä vähäinen kahvitarjoilu tai tavanomainen lounastarjoilu katsotaan arvonnisäverotuksessa vähennyskelpoiseksi kuluksi. Vähennyskelvottomaksi edustuskuluksi katsotaan yleensä tarjoilu, joka sisältää runsaasti alkoholia ja tapahtuu esimerkiksi neuvottelujen jälkeen työajan ulkopuolella. Vähennyskelvotonta edustuskulua ovat myös kutsuvierasjuhlat, joilla ei ole välitöntä markkinointitarkoitusta, työntekijöiden matkakulut asiakasyrityksen juhlatilaisuuksiin, jälleenmyyjille maksetut matka- ja majoituskulut yrityksen markkinointitilaisuuksiin tai liikeuttaville ja asiakkaille annetut edustuslahjat, ellei kyseessä ole tavanomainen vähennykseen oikeuttava mainoslahja, esimerkiksi yrityksen logolla varustetusta arvoltaan vähäinen t-paita tai lippalakki, joka ei ole hankittu tietyille lahjansaajalle. (Äärilä & Nyrhinen 2010, 239–243; Sirpoma & Tannila 2014, 178–180, 192.)

Arvonlisäveron vähennysrajoitus koskee myös henkilö- ja kaksikäyttöautojen, moottoripyörien, matkailuperävaunujen, huvi- ja urheilukäyttöön tarkoitettujen ilma-alusten käyttöön tai hankintaan liittyvää arvonlisäveroa. Rajoitus ei koske henkilö- tai kaksikäyttöautoja, joita käytetään yksinomaan vähennyskelpoisessa toiminnassa, eikä esimerkiksi edustus- tai yksityisajoissa. Tällöin vähentää saa hankintaan liittyvän veron lisäksi käyttökulujen, esimerkiksi polttoaine- ja huoltokulujen, arvonlisäveron. Vähäininkin yksityiskäyttö poistaa henkilöautoa koskevan vähennysoikeuden. Yksinomaisen käytön rajoitus ei kuitenkaan koske tavallista pakettiautoa. Rajoitus ei myöskään koske myytäväksi, vuokrattavaksi tai ammattimaiseen henkilökuljetukseen tai ajo-opetukseen hankittuja henkilöautoja. Edellä mainituissa tilanteissa yksityiskäyttö ei poista vähennysoikeutta. Vähennys tehdään tällöin vain vähennyskelpoisen liiketoiminnan käytön osalta. Vähennysoikeuden edellytyksenä on ajopäiväkirja, jossa eritellään liiketoiminnan ja yksityisajojen osuus matkoista. Yksinomaan vähennyskelpoiseen toimintaan hankittujen henkilöautojen tapauksessa ajopäiväkirjalla osoitetaan, ettei autolla ole ajettu yksityisajoja. (Ajoneuvon hankinta... 2012.)

6.2 Erityiskysymyksiä

6.2.1 Alkuvarastovähennys ja siirto vähennyskelpoiseen käyttöön

Elinkeinonharjoittaja voidaan merkitä arvonlisäverovelvolliseksi ennen varsinaisen toiminnan aloittamista siten, että hän voi tehdä vähennykset arvonlisäverollista toimintaa varten tehdystä alkuvarastosta. Jos rekisteröintiä ei ole tehty etukäteen, saa verovelvollinen kuitenkin tehdä alkuvarastovähennyksen jälkeenpäin, jos hankinnasta on jäljellä alkuperäinen tosite, josta ilmenee maksetun veron määrä. Jos hyödykkeen arvo on alentunut, lasketaan vähennyksen määrä alentuneesta arvosta. Verovelvollisen tulee laatia alkuvarastovähennyksestä muistiotosite. (Sirpoma & Tannila 2014, 186.)

Jos elinkeinonharjoittaja siirtää alun perin vähennyskelvottomaan käyttöön hankitun tavaran vähennyskelpoiseen käyttöön, hän saa tehdä hankinnasta vähennyksen. Jos ostohinta on ollut vähennyshetken arvoa korkeampi, lasketaan vähennettävä vero hyödykkeen todennäköisen luovutushinnan perusteella. Verovelvollisen tulee laatia tapahtumasta ottohetkellä tosite. Vain osittain vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa olevista tava-

roista ja palveluista voidaan tehdä vähennys vain siltä osin kun hyödykettä käytetään vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa. Samoin hyödykkeen myynissä veroa suoritetaan vain vähennykseen oikeuttavan käytön osalta. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.)

6.2.2 Marginaaliverotus

Marginaaliverotusmenettely tarkoittaa käytettyjen tavaroiden ja taide-, keräily- ja antiikkiesineiden myyntiin käytettävää poikkeuksellista verotustapaa. Verovelvollinen jälleenmyyjä hankkii usein edellä mainittuja tavaroita ei-verovelvollisilta yksityis- tai oikeushenkilöiltä, jolloin ostohinnat eivät sisällä vähennettävää veroa. Verovelvollinen myyjä on kuitenkin velvollinen suorittamaan myynneistään veron, jolloin jälleenmyyntihintaan jää sisältymään oston vähennyskeltotonta piilevää veroa. Piilevää veroa pyritään poistamaan marginaaliverotuksella, jossa jälleenmyyjä tilittää veron vain myyntiensä ja ostojensa erotuksesta, eli saamastaan voittomarginaalista. (Käytettyjen tavaroiden... 2010.)

Voittomarginaali voidaan laskea erikseen joko jokaisen tavarasta, tai yksinkertaistettusti myynnin ja ostojen erotuksesta kalenterikuukausittain. Ostojen ollessa myyntejä suuremmat voittomarginaali on negatiivinen, eikä suoritettavaa veroa synny. Negatiivisen voittomarginaalin veroa ei voida vähentää muista suoritettavista veroista, mutta se saadaan siirtää yksinkertaistettua menetelmää käytettäessä seuraavan kuukauden vastaavan verokannan suoritettavan marginaaliveron vähennykseksi. Tavarakohtaisesti laskettava negatiivista veroa ei voida siirtää seuraavalle kaudelle. Verotustapaa voi soveltaa Suomessa ja EU-alueella tapahtuviin verovelvollisen myyjän myynteihin. Yhteisö- ja kaukomyyntissä myyjä voi päättää haluaako hän soveltaa yhteisö- tai kaukomyyntin vai marginaaliverotuksen säännöksiä. Myyjä voi soveltaa osaan myynneistään marginaaliverotusta ja osaan normaalia verotustapaa. (Käytettyjen tavaroiden... 2010.)

Marginaaliverotusta voidaan soveltaa käytettyihin tavaroihin, jotka myydään sellaisenaan tai korkeintaan tavanomaisesti kunnostettuna tai osiin purettuna. Marginaaliverotusta voidaan soveltaa myös taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin. Taide-esineitä ovat esimerkiksi taulut, alkuperäiskaiverrukset, veistokset, seinävaatteet ja valokuvat sekä taiteilijan tai taiteilijan oikeudenhaltijan valvonnassa teoksista tehdyt jäljennökset rajoitettuna eränä. Keräilyesineitä ovat esimerkiksi posti- ja veromerkit sekä arvoleimat ja vastaavat keräi-

lyarvon perusteella hinnoiteltavat, ei-voimassaolevat tavarat tai esimerkiksi eläin- tai kasvitieteelliset kokoelmat. Antiikkiesineitä ovat yli 100 vuotta vanhat esineet, jotka eivät ole taide- tai keräilyesineitä. (Käytettyjen tavaroiden... 2010.)

Marginaaliverotusmenettelyä voi soveltaa vain verovelvollinen jälleenmyyjä ei-verovelvolliselta ostettuihin tavaroihin. Ostotositteesta tulee ilmetä, että hankinta on ollut veroton. Menettelyä ei voida soveltaa ei-verovelvolliselta myyjältä ostettuihin uusiin tavaroihin, osittain verollisena ostettuihin tavaroihin, tai tavaroihin, joita ei osteta jälleenmyyntiin. Jälleenmyyjän tulee antaa ostajalle veroton lasku, johon merkitään verottomuuden peruste ”Voittomarginaalijärjestelmä – käytetyt tavarat” tai ulkomaan myynnissä esimerkiksi ”margin scheme”. (Käytettyjen tavaroiden... 2010.)

6.2.3 Henkilökuntakulujen vähennys

Vähennyskelpoisia ovat:

- Arvonlisäverollista toimintaa varten hankitut työvaatteet, jos työtehtävät edellyttävät työntekijältä erityistä vaatetusta, esimerkiksi suojavaatetusta tai yhtenäistä ulkoasua
- Työn tekemiseen käytettävät työvälineet ja tarvikkeet
- Työntekijöiden sosiaali-tiloihin tehtävät arvonlisäverolliset hankinnat ja esimerkiksi päiväkahvihankinnat ja muut vastaavat kulut
- Työntekijöiden työtehtävien suorittamista tukevien koulutusten vero, riippumatta siitä missä koulutus järjestetään
- Henkilökuntajuhlaa varten tehdyt hankinnat, myös esim. alkoholi, jos juhla tapahtuu työnantajan määräämänä aikana ja määräämässä paikassa ja koskee koko henkilökuntaa, yksikköä tai osastoa
- Työsuhdematkalipun veron osuus siltä osin, kun lippua käytetään vähennyskelpoisiin työmatkoihin
- Työntekijöille järjestettävän liikunnan kulut, jos liikunta liittyy henkilökunnan virkistystilaisuuteen
- Työaikana työpaikalla pidettyjen yrityksen sisäisten kokousten tavanomaiset kulut, esimerkiksi tarjoilu

(Sirpoma & Tannila 2014, 190–193.)

7 VERON LASKEMINEN, ILMOITTAMINEN JA MAKSAMINEN

7.1 Veron laskeminen ja kohdistaminen

Tavaran tai palvelun myynnissä arvonlisävero lasketaan tavaran tai palvelun verottomasta hinnasta, joka sisältää kaikki hinnanlisät, esimerkiksi laskutuslisät ja myyjän ostajalta perimät kuljetusmenot. Vero voidaan laskea seuraavan kaavan mukaan:

$$\text{vero} = \frac{(\text{verollinen hinta} \times \text{sovellettava verokanta})}{(100 + \text{sovellettava verokanta})}$$

Verollisista myynneistä saadaan vähentää annetut alennukset, hyvitykset ja muut vastaavat oikaisuerät sekä luottotappiot. Kunkin verokannan myynnit lasketaan erikseen. Yhteisöhankinnan veron peruste on hankinnan veroton hinta ja hintaan sisältyvät ostajalta perityt kuljetus- ja vakuutusmenot. Maahantuonnista maksettavan veron peruste on hyödykkeen tullausarvo, joka perustuu tavaran kauppaa-arvoon ja hintaan sisältyviin kuljetussopimuksen menoihin. Omaan käyttöön otetun tavaran tai palvelun veron peruste lasketaan verottomasta ostohinnasta tai ostohintaa alemmasta luovutushinnasta. Itse valmistetun hyödykkeen vero lasketaan valmistukseen käytettyjen välittömien ja välillisten kustannusten mukaan. Rakennuspalveluiden omassa käytössä veron perusteena ovat rakentamisen välittömät ja välilliset menot. Kiinteistönhallintapalveluiden oman käytön verotuksessa veron perusteena ovat kiinteistönhallintaan liittyvät palkkakustannukset sosiaalikuineen. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.)

Myynnin vero suoritetaan pääsäännön mukaan suoriteperusteisesti siltä kuukaudelta, jolloin tavara on myyty tai palvelu toimitettu. Verovelvollinen voi käyttää tilikauden aikana suoriteperusteen sijasta laskutusperiaatetta, eli vero suoritetaan kuukaudelta, jolloin tavara tai palvelu on laskutettu. Tilikauden päättyessä myynnit on kuitenkin korjattava suoriteperusteisiksi, eli myös veloittamattomien myyntien vero on suoritettava tilikauden viimeiseltä ilmoituskaudelta. Ennakkomaksuista vero suoritetaan aina siltä kuukaudelta, jolloin maksu tai sen osa on saatu. Ammatinharjoittajat, joilla on oikeus maksuperusteisen tilinpäätöksen laatimiseen, voivat suorittaa myös veron maksuperusteisesti. Osamaksukaupassa vero suoritetaan koko myyntihinnasta, kun tavara on toimitettu. Vuokrauksessa vero suoritetaan puolestaan jokaiselle vuokranmaksukuukaudelle kohdistuvista mak-

suista, riippumatta veloitusajankohdasta tai tavarantoimitusajankohdasta. Jatkuvaluontoisten palvelujen myynti kohdistetaan suoritukseen liittyvän tilitysjakson päättymiseen. Jos elinkeinonharjoittaja on käännetyin verovelvollisuuden perusteella velvollinen suorittamaan veron palveluostosta, joka jatkuu yli vuoden, eikä myyntiin liity vuoden ajanjakson aikana maksuja tai tilityksiä, kohdistetaan suorite kunkin vuoden viimeiselle kuukaudelle siihen asti kunnes palvelun suorittaminen loppuu. Arvonlisäveroa maksetaan tällöin vuoden viimeisen kausiveroilmoituksen yhteydessä siltä osin, kun palvelua on kalenterivuoden aikana ostettu. Yhteisömyyntien kohdistus tapahtuu joko toimituskuukautta seuraavalle kuukaudelle tai toimituskuukaudelle, jos ostajalle on annettu ennen toimitusta lasku. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.)

Ostovähennysten kohdistamisessa noudatetaan samoja periaatteita kuin myyntien kohdistuksessa, eli pääsäännön mukaan kohdistaminen tapahtuu suoriteperusteisesti tavarantoimituksen tai palvelun vastaanottamiskuukaudelle. Tilikauden aikana myös ostojen kohdistuksessa voidaan käyttää laskutusperiaatetta, mutta tilikauden viimeisenä kuukautena kirjanpito tulee korjata vastaamaan suoriteperiaatetta. Yhteisöankinta kohdistetaan yhteisömyyntien tapaan toimituskuukautta seuraavalle kuukaudelle tai toimituskuukaudelle, jos ostajalle on annettu ennen toimitusta lasku. Maahantuonnista tehtävä vähennys kohdistetaan tullauskuukaudelle. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.)

Kohdekauden suoritettava vero saadaan laskemalla yhteen kunkin verokannan myyntien ja mahdollisen oman käytön vero. Lisäksi suoritettavana verona ilmoitetaan EU-ostojen vero. EU:n ulkopuolisen maahantuonnin arvonlisävero maksetaan erillisellä tullilaskulla, joten sitä ei ilmoiteta suoritettavana verona kausiveroilmoituksella. Suoritettavista veroista vähennetään kohdekauden vähennyskelpoisten ostojen vero, mukaan lukien vähennyskelpoisten EU-ostojen ja maahantuontien vero sekä rakennuspalveluista ja ulkomailta myyjältä tehdystä ostosta käänteisen verovelvollisuuden mukaan maksettu vero. Tilitettävä vero saadaan vähentämällä kohdekauden suoritettavista veroista kohdekauden vähennettävä vero. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.)

7.2 Verokannat

Suomessa yleinen 24 prosentin verokanta koskee useimpia tavaroita ja palveluja. Alennetut verokannat ovat 14 ja 10 prosenttia, joiden lisäksi käytössä on nollaverokanta.

14 prosentin verokantaa sovelletaan

- elintarvikkeisiin
- eläinten rehuihin
- ravintola- ja ateriapalveluihin

Verokantaa ei sovelleta eläviin eläimiin, vesijohtoveteen, alkoholijuomiin tai tupakkavalmisteisiin.

10 prosentin verokantaa sovelletaan

- henkilökuljetukseen
- majoitustilan tai käyntisataman käyttöoikeuden luovuttamiseen
- liikunnan harjoittamiseen mahdollistavan palvelun luovuttamiseen
- kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien pääsymaksuihin, esimerkiksi teatteri-, sirkus-, musiikki- ja tanssiesitysten, elokuvanäytösten, näyttelyjen, urheilutapahtumien, huvipuistojen, eläintarhojen ja museoiden pääsymaksuihin
- lääkelain määrittelemiin lääkkeisiin ja lääkevalmisteisiin sekä sairausvakuutuslain perusteella korvauksiin oikeuttaviin kliinisiin ravintovalmisteisiin
- ilman teknistä apuvälinettä luettaviin graafisessa muodossa monistettuihin kirjoihin
- vähintään kuukauden ajaksi tilattuihin sanoma- ja aikakauslehtiin
- tekijänoikeuden haltijaa edustavan järjestön saamiin tekijänoikeuskorvauksiin
- Yleisradio Oy:n ja Ålands Radio och TV Ab:n saamaihin televisiomaksuihin perustuviin korvauksiin
- arvonnäisäverolain mukaisen taide-esineen luovutukseen tiettyjen edellytysten täytyessä

(Arvonnäisäverovelvollisen opas 2014.)

7.3 Verovelvollisena toimiminen

Pääsäännön mukaan jokainen liiketoimintaa harjoittava on Suomessa velvollinen ilmoittautumaan verovelvolliseksi. Vähäisen liiketoiminnan harjoittajat, yleishyödylliset yhteisöt ja uskonnolliset yhdyskunnat, sokeat ja vaikeavammaiset henkilöt sekä ulkomaalaiset elinkeinonharjoittajat voivat hakeutua vapaaehtoisesti verovelvolliseksi, esimerkiksi oman tai asiakkaan ostovähennysoikeuden saamiseksi. Verovirasto arvioi tällöin tapauskohtaisesti täytyvätkö verovelvollisen toiminnan edellytykset. Verovelvolliseksi ilmoitaututaan ennen toiminnan aloittamista kirjallisella perustamisilmoituslomakkeella, joita on saatavilla esimerkiksi internet-osoitteesta ytj.fi ja verohallinnon toimipisteistä. Samalla lomakkeella yritys ilmoittautuu myös kaupparekisteriin ja saa itselleen Y-tunnuksen. Yritys saa rekisteröinnin yhteydessä ohjeet kausiveroilmoitusten jättämiseen sekä yksilöidyn viitenumeron verotilille tehtäviä maksuja varten. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014; Sirpoma & Tannila 2014, 27, 32.)

7.3.1 Verotili

Verotili on verohallinnon ylläpitämä verovelvollisen oma-aloitteisesti ilmoitettavia ja maksettavia veroja, kuten arvonlisäveroa ja työnantajasuorituksia, varten toimiva tili. Verotili-palvelussa verovelvollinen voi antaa kausiveroilmoituksen ja EU-yhteenvetoilmoituksen sekä tehdä ilmoituksiin liittyvät korjaukset, tarkistaa verotilin saldon ja tapahtumat sekä tarkastella tai tulostaa verotiliotteita tai annettuja ilmoituksia. Maksettavat tai palautukseen oikeuttavat verot ilmoitetaan kausiveroilmoituksella, jonka voi antaa sähköisenä versiona Verotili-palvelussa. Verotilille kirjautumiseen tarvitaan yksityishenkilöiden, esimerkiksi yksityisen elinkeinonharjoittajan, tapauksessa pankkitunnukset tai HST-kortti ja yritysten ja yhteisöjen tapauksessa Katso-tunniste. (Mikä verotili on? 2012.)

Verotilille maksettavien suoritusten eräpäivä on ilmoittamiskuukauden 12. päivä ja ilmoitusjakson ollessa kalenterivuosi helmikuun viimeinen päivä. Maksuja maksettaessa verovelvollisen tulee käyttää saamaansa yksilöllistä viitenumeroa. Viivästyneestä maksusta peritään viivästyskorkoa (7,5 % vuonna 2015). Ennen eräpäivää maksetuille veroille maksetaan puolestaan hyvityskorkoa. Maksamattomista veroista ei lähetetä erikseen maksumuistutusta vaan huomautus tapahtuu verotilin tiliotteella, jossa verovelvolliselle ilmoitetaan avoin saldo ja seuraavaan yleiseen eräpäivään asti laskettu viivästyskorko.

Maksuhuomautus tehdään yleensä kaksi kertaa, jonka jälkeen verovelvolliselle postitetaan vielä ilmoitus verojen siirtämisestä perintään. Alle kymmenen euron maksut eivät siirry perintään. Perintään siirrettyjä veroja ei voi enää maksaa verotilimaksujen pankkitiliä ja viitenumeroa käyttäen. Verot lähetetään ulosottoon viimeistään kolmen viikon kulluttua perintään siirtämisestä. (Verotilimaksun myöhästyminen ja maksuvaikeudet 2015.) Verotilin palautukset maksetaan verovelvolliselle heti kausiveroilmoituksen käsittelyn jälkeen. Verotililtä palautettava pienin summa on 20 euroa. Verovelvollinen voi muuttaa veron palautusajankohtaa, tai asettaa verolle palautusrajan, jolloin rajaa pienemmät summat säilyvät verotilillä myöhempien maksujen kuittausta varten. (Mikä verotili on? 2012.)

7.3.2 Kausiveroilmoitus

Arvonlisäverovelvollinen on velvollinen antamaan kausiveroilmoituksen joko kuukausittain, neljännesvuosittain tai vuosittain, riippuen kalenterivuoden liikevaihdosta. Jos kirjanpitolain mukainen kalenterivuoden liikevaihto on enintään 50 000 euroa, voidaan arvonlisävero sekä työnantajasuoritukset ilmoittaa neljännesvuosittain. Jos liikevaihto on enintään 25 000 euroa, voidaan arvonlisävero ilmoittaa kalenterivuosittain ja työnantajasuoritukset neljännesvuosittain. Arvonlisävero on ilmoitettava ja maksettava kohdekuukautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivä, jos ilmoitusjakso on kuukausi tai neljännesvuosi. Esimerkiksi heinäkuulta suoritettava arvonlisävero ilmoitetaan ja maksetaan syyskuun 12. päivään mennessä. Sähköinen ilmoitus voidaan antaa 12. päivään mennessä mutta paperisen allekirjoitetun ilmoituksen tulee olla perillä verohallinnossa jo kuukauden seitsemäntenä päivänä. Kalenterivuoden mittaisessa ilmoitusjaksossa kausiveroilmoitus annetaan ja maksetaan helmikuun loppuun mennessä. Jos kausiveroilmoituksen jättöpäivä on lauantai tai pyhäpäivä, tulee ilmoitus jättää seuraavana arkipäivänä. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.)

Kausiveroilmoituksella ilmoitettavat yleiset tiedot ovat verovelvollisen nimi, Y-tunnus tai Y-tunnuksen puuttuessa henkilötunnus, päiväys ja allekirjoitus, lisätietoja ilmoituksesta antavan puhelinnumero sekä ilmoitusjakso. Sähköisesti annettavissa ilmoituksissa allekirjoituksen korvaa sähköinen tunnistus. Ilmoitusjakso on joko kuukausi, neljännesvuosi tai vuosi. Kohdekauteen merkitään kuukausittain annettavissa ilmoituksissa kuukauden numero ja vuosineljänneksittäin annettavissa ilmoituksissa vuosineljänneksen nu-

mero, esimerkiksi jaksolle heinä-syyskuu 3. Jos ilmoitusjakso on kalenterivuosi, kohdekauden kohta jätetään tyhjäksi. Lopuksi ilmoitetaan kohdekauden vuosi. Kauden tapahtumien mukaan ilmoitetaan Liitteen 1 sivun 19 mukaiset myyntien ja ostojen tiedot. (Kausiveroilmoituksen yksityiskohtainen täyttöohje 2015 2015.)

Kausiveroilmoitus tulee jättää aina, vaikka arvonlisäverollista liiketoimintaa ei olisi ollut. Kausiveroilmoituksella voi kuitenkin ilmoittaa etukäteen toiminnan keskeytymisestä yhteensä puoleksi vuodeksi. (Sirpoma & Tannila 2014, 45.) Jos kausiveroilmoitusta ei anneta määräpäivään mennessä, lasketaan verolle myöhästymismaksua 15 prosentin vuotuisen korkokannan mukaan. Myöhästymismaksu koskee myös ilmoitusta, jonka perusteella veroa ei tarvitse suorittaa, tai esimerkiksi virheen takia myöhässä lisäilmoituksella ilmoitettua veroa. Jos kausiveroilmoitusta ei jätetä, verohallinto antaa puuttuvan ilmoituksen seurauksena arvioesityksen maksettavasta verosta ja määrää veronkorotuksen ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä. Jos ilmoitusta ei esityksestä huolimatta anneta, tulee vero maksettavaksi arvion mukaisena. (Kausiveroilmoituksen myöhästyminen 2012.)

Jos kausiveroilmoituksella on virheen takia ilmoitettu liian vähän maksettavaa veroa, tai liian paljon palautettavaa veroa, tulee virhe korjata antamalla lisäilmoitus virheellisenä annetulle ilmoitukselle. Lisäilmoituksella ilmoitetaan tällöin vain alkuperäisiin lukuihin tehtävät muutosten määrät. Jos maksettua veroa on puolestaan ilmoitettu liian paljon tai palautettavaa veroa liian vähän, voidaan korjaus tehdä tilikauden sisällä huomioimalla virheen määrä seuraavalla kausiveroilmoituksella. Virheestä voidaan myös antaa lisäilmoitus, johon on merkitty korjattavien kohtien muutosten määrät. Jos virhe huomataan tilikauden tai kalenterivuoden päättymisen jälkeen, korjataan virhe antamalla lisäilmoitus vuoden tai tilikauden viimeiselle ilmoituskaudelle. (Kausiveroilmoituksen tietojen korjaaminen 2011.)

Tavaroiden ja palveluiden yhteisökauppaa harjoittavat verovelvolliset ovat kausiveroilmoituksen lisäksi velvollisia ilmoittamaan myyntinsä myös yhteenvetoilmoituksella. Ilmoitus annetaan tavaroiden yhteisömyynneistä ja arvonlisäverovelvollisten välisestä yleissäännön mukaisesta palveluiden myynnistä, jossa ostaja on verovelvollinen. Yhteenvedoilmoitus annetaan sähköisesti sitä kuukautta seuraavan kuukauden 20. päivään mennessä, jolle myynti kohdistetaan. Tavaramyynti kohdistetaan toimituskautta seuraavalle

kuukaudelle tai sille kuukaudelle, jolloin ostajalle on annettu lasku. Palvelun myynti kohdistetaan pääsäännön mukaan suorituskuukaudelle. Ilmoitus annetaan vain niiltä kuukausilta, jolloin EU-myyntejä on ollut. Ilmoituksen laiminlyönnistä tai virheellisenä annetuista tiedoista voidaan määrätä laiminlyöntimaksua. (Arvonlisäveron yhteenvetoilmoituksen... 2013.)

8 ARVONLISÄVEROTUKSEN VAATIMUKSET KIRJANPIDOLLE

Yrityksen arvonlisäverotuksen oma-aloitteisesti kausiveroilmoituksella ilmoitettavat luvut ja niiden oikeellisuus perustuu yrityksen kirjanpitoon. Tämän vuoksi kirjanpitolainsäädännön lisäksi kirjanpidon toteuttamiseen vaikuttaa merkittävästi arvonlisäverolainsäädäntö. Arvonlisäveroasetuksen (1994 2§) mukaan liiketapahtumat, jotka vaikuttavat arvonlisäveron määrään, on kirjattava kirjanpitoon kuukausittain aika- ja asiajärjestyksessä siten, että kirjaukset on tehty viimeistään kohdekautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivään mennessä, jolloin vero tulee maksettavaksi. Arvonlisäveroasetus edellyttää tapahtumien kuukausittaista kirjaamista, kun kirjanpitolaki (1997 2.4§) puolestaan sallii kirjausten tekemisen neljän kuukauden kuluessa kalenterikuukauden tai jakson päättymisestä. (Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta 2008.)

Arvonlisäverotus edellyttää, että eri verokantojen myynnit ja ostot sekä esimerkiksi marginaaliverotettavat ostot ja myynnit on voitava helposti erottaa kirjanpidossa toisistaan. Verovelvollisen tulee kirjanpidon järjestelmän tai tililuettelon avulla kyetä erottelemaan eri verokannoittain veroon vaikuttavat saman lajiset ostot ja myynnit tapahtumista, joilla ei ole vaikutusta arvonlisäveroon. Kirjanpitolaki (1997 2.1§) edellyttää kirjanpidon tilien pitämistä sisällöltään samana, eli samalle tilille kirjattavien tapahtumien osalta myös arvonlisävero kirjataan tilille samalla tavalla. (Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta 2008.)

Jos tehtävä kirjaus vaikuttaa arvonlisäverotukseen, tulee sen aina perustua tositteeseen. Arvonlisäverotuksen tositteena toimiva lasku voi olla paperinen tai sähköinen dokumentti, joka täyttää arvonlisäverolaissa (1993 209e§) määritellyt sisältövaatimukset. Vaatimukset täyttävä lasku oikeuttaa verovelvollisen ostovähennykseen. Arvonlisäverolain sisältövaatimusten mukaisen laskun laskunantovelvollisuus koskee:

- verovelvollista myyjää Suomessa tapahtuvasta verollisesta myynnistä, kun ostaja on elinkeinonharjoittaja tai oikeushenkilö, esimerkiksi yleishyödyllinen yhteisö
- verotonta myyntiä, jonka tuotantopanoksista on voitu tehdä arvonlisäverotuksessa ostovähennys, esimerkiksi yhteisömyyntejä ja nollaverokannan alaisia myyntejä
- ulkomaalaista myyjää, jonka myynnistä ostaja on käännetysti verovelvollinen
- rakentamispalvelun myyjää, kun myyntiin sovelletaan käännettyä verovelvollisuutta

- ennakkomaksuja, pois lukien yhteisömyyntien ennakkomaksut
- Suomessa verottomiksi säädettyjä myyntejä, esimerkiksi yleishyödyllisten yhteisöjen verottomia myyntejä, jos myynti tapahtuu muussa EU-maassa
- yksityishenkilöille kaukomyyntinä tapahtuvaa myyntiä
- kunnalle myytävien verottomien terveyden- ja sairaanhoito sekä sosiaalipalvelujen myyntiä

Myyjä ei ole pääsääntöisesti velvollinen antamaan arvonlisäverolain tietosisältövaatimuksia täyttävää laskua arvonlisäverottomista myynneistä tai myynneistä yksityishenkilöille. Kirjanpitolain (1997 2.5§) mukaan myyneistä on annettava aina tosite, mutta kirjanpidon tositteen ei tarvitse täyttää arvonlisäverolain vaatimuksia. Arvonlisäverolain mukaisen laskun voi laatia joko myyjä, ostaja tai esimerkiksi laskutuksen hoitava kolmas osapuoli. (Sirpoma & Tannila 2014, 67–70.)

Jos laskun loppusumma on alle 400 euroa, voidaan laskuissa käyttää kevennettyjä laskumerkintöjä. Kevennettyjä laskumerkintöjä voidaan lisäksi käyttää laskun loppusummasta riippumatta vähittäiskaupassa tai muussa pääosin yksityishenkilöille tapahtuvassa myynnissä, ravintola- ja ateriapalveluissa, henkilökuljetuslaskuissa tai pysäköintimittareita vastaavien laitteiden myyntitositteissa. Kevennettyjä laskumerkintöjä ei voida käyttää yhteisö- tai kaukomyynneissä tai toisessa EU-maassa tapahtuvassa myynnissä, josta ostaja on käännetyin verovelvollisuuden perusteella velvoitettu suorittamaan veron. (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.)

Kevennetyt laskumerkinnät ovat:

- laskun antamispäivä
 - myyjän nimi ja arvonlisäverotunniste
 - myytyjen tavaroiden määrä ja palvelujen laajuus sekä näiden laji
 - suoritettavan veron määrä verokannoittain tai veron peruste verokannoittain
 - muutoslaskuissa viittaus alkuperäiseen laskuun ja tiedot, joita laskulla muutetaan
- (Arvonlisäverovelvollisen opas 2014.)

Myyntilaskujen lisäksi arvonlisäverolaissa on määritelty tietosisältövaatimukset sellaisille asiakirjoille, joilla on vaikutus arvonlisäverotukseen. Tarkempi selvitys vaaditaan esimerkiksi maksetusta rakentamispalveluiden oman käytön verosta, jos palvelun ostaja

haluaa tehdä ostovähennyksen vähennykseen oikeuttavaa toimintaa varten hankkimaan kiinteistöstä tai rakentamispalvelusta. Selvitys vaaditaan myös verottomaan vuokraan sisältyvän vähennyskelpoisen energiahyödykkeen veron osuudesta. Liiketoiminnan luovutuksessa tarkempi selvitys vaaditaan esimerkiksi siitä, että luovutettua omaisuutta aletaan käyttää vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa. Lisäksi selvitys vaaditaan alkuvarastovähennyksestä ja tavaroiden käyttötarkoituksen muutoksesta, esimerkiksi tavaransierrosta vähennyskelpoiseen käyttöön. (Sirpoma & Tannila 2014, 77–78.)

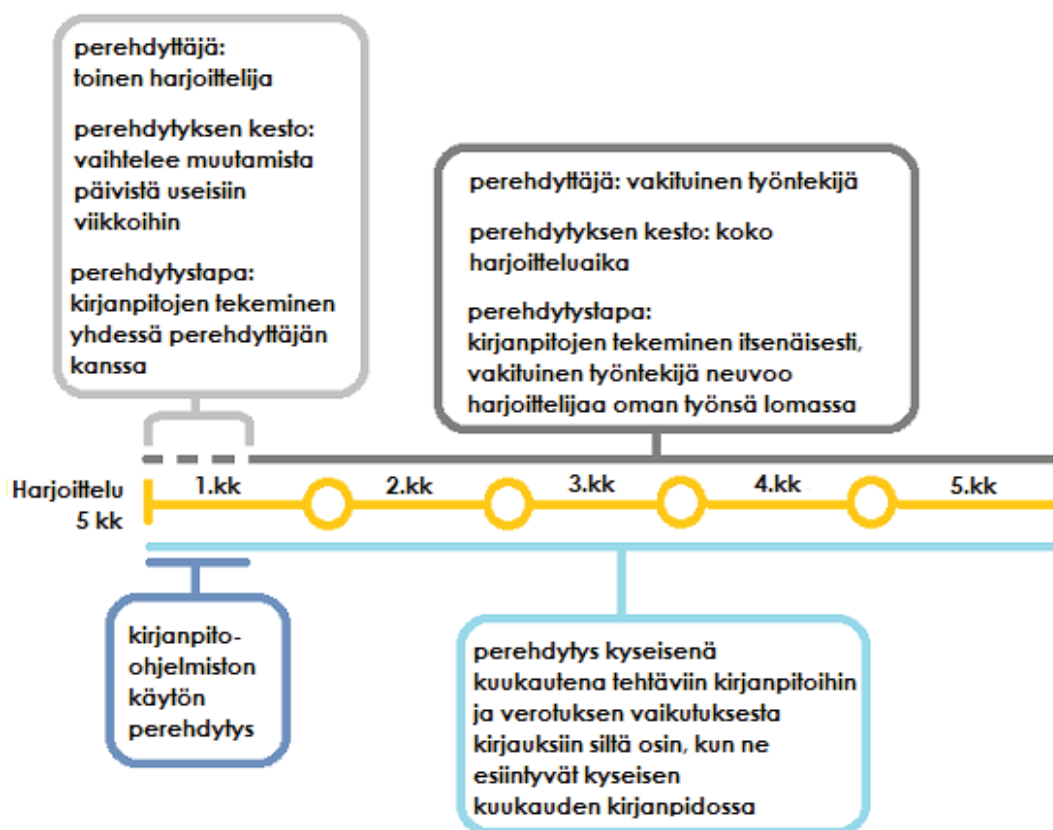
9 OPPAAN SUUNNITTELU JA TOTEUTUS

9.1 Suunnittelun taustaa

Opinnäytetyön tarkoitus oli tehdä tilitoimiston harjoittelijalle arvonlisäverotuksen opas, jonka tavoitteena oli tehostaa harjoittelijan kirjanpidon perehdytysprosessia helpottamalla kirjanpitoon vaikuttavien arvonlisäverotukseen liittyvien asioiden itsenäistä opiskelua. Oppaan aiheeksi valittiin arvonlisäverotus, sillä se on aihekokonaisuus, joka vaikuttaa merkittävästi kirjanpidon prosessiin ja siten tilitoimiston arkeen. Arvonlisäverotus koskee kuukausittain suurinta osaa Tili- ja Isännöintikeskuksessa tehtävistä kirjanpidoista ja myös lyhemmänkin harjoittelujakson aikana harjoittelijan kirjanpidon työtehtäviä. Arvonlisäverotus koskee myös yleisesti kaikkea liiketoimintaa ja siten sen pääperiaatteiden tuntemisesta on hyötyä opiskelijalle myös harjoittelujakson jälkeen.

Idea kirjanpidon perehdytystä tehostavasta opasmateriaalista syntyi Tili- ja Isännöintikeskuksessa työskentelyn ja uusien harjoittelijoiden perehdyttämisen myötä. Kirjanpidon työt kattavat suuren osan harjoittelijan työtehtävistä, mutta aiheesta ei ole ohjelmiston käyttöohjeita lukuun ottamatta harjoittelijalle muuta perehdytysmateriaalia. Kirjanpidon työtehtävien perehdytys on näin ollen paljolti riippuvainen joko aikaisemman harjoittelijan tai yrityksen vakituisen työntekijän henkilökohtaisesta perehdytyksestä. Riittävä perehdytys on harjoittelijalle kirjanpidon työtehtävien omaksumisen kannalta erittäin tärkeää, sillä harjoittelija, jolla on rajallisesti ammatillista osaamista, tarvitsee perehdytystä kirjanpito-ohjelmiston käytön ja eri asiakkaiden kirjanpitoihin liittyvien erityispiirteiden lisäksi kirjanpidon perusasioissa, esimerkiksi verotuksen vaikutuksen huomioimisesta kirjauksiin.

Kirjanpidon perehdytys:



Kuvio 2. Esimerkki kirjanpidon perehdytyksestä viiden kuukauden harjoittelujaksolla

Kjelinin ja Kuusiston (2003) teoksessa, Tulokkaasta tuloksentekijäksi, perehdyttäminen nähdään toimintana, jolla autetaan työntekijää tulemaan työyhteisön toimivaksi jäseneksi. Parhaimmillaan perehdytys voi olla tapahtumaketju, jossa uuden työntekijän oppimista tuetaan sopivalla vauhdilla. Perehdyttäminen on hyvä jaksottaa niin, että yleiset ja tutut asiat käydään läpi perehdytyksen alussa ja uuden opettelua ja keskittymistä vaativat asiat vasta myöhemmin siten, että koulutus jaksotetaan pitkälle ajalle. Kjelin ja Kuusisto toteavat, että perehdytyksessä sekä työnantajan että työntekijän aktiivisuudella on keskeinen merkitys. Perehdytettävälle on annettava aktiivinen rooli, siten että hyödynnetään hänen pyrkimystään itsenäiseen oppimiseen ja oman työroolin työstämiseen. (Kjelin & Kuusisto 2003, 9, 172–173, 196.)

Haasteena kirjanpidon perehdytyksen (Kuvio 2.) toteutukselle on vertaisperehdytysjakson ja itse harjoittelujakson lyhyt kesto, ja toisaalta suuri määrä henkilökohtaisesta perehdytyksestä riippuvaista tietoa. Arvonlisäverotuksen perustietojen itseopiskelun helpottuessa perehdyttäjälle jää enemmän aikaa keskittyä niiden tietojen ja taitojen perehdyttä-

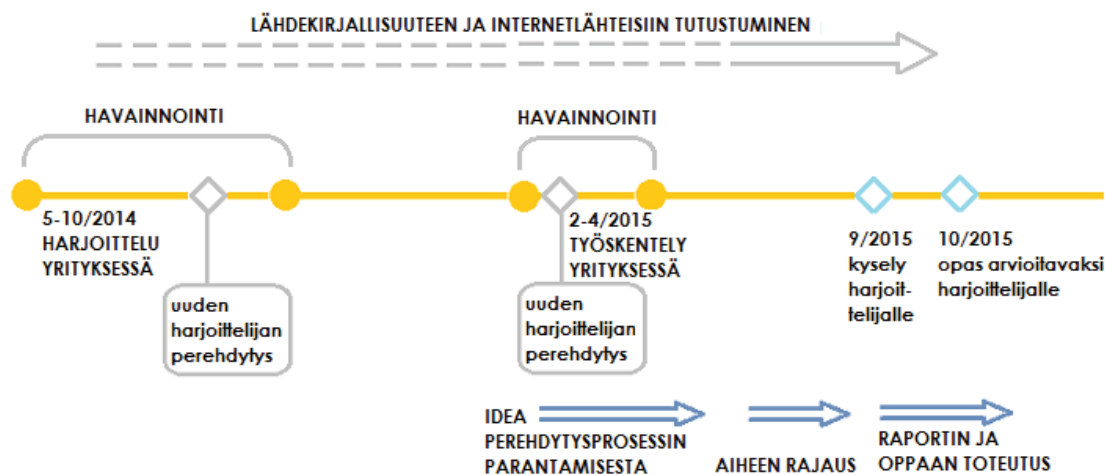
miseen, joiden voidaan katsoa olevan hiljaisen tiedon kaltaisia vaikeasti sanallisessa muodossa opetettavia tapoja ja käytäntöjä. Opasmateriaalin avulla pyritään myös hyödyntämään harjoittelijan aktiivista osallistumista kirjanpidon perehdytysprosessiin ja oman osaamisen kehittämiseen. Oppaan avulla harjoittelija voi arvioida omaa osaamistaan suhteessa työn asettamiin tavoitteisiin, ja osaamistasonsa mukaan perehtyä arvonlisäverotuksen osuuteen itsenäisesti harjoittelun edetessä. Itseopiskelu mahdollistaa opiskelun ajoittamisen itselle sopivaan ajankohtaan ja asioiden kertaamisen omassa tahdissa. Koska arvonlisäverotuksen aihe on laaja ja osittain myös tulkinnanvarainen, on materiaalin tarkoitus kiteyttää harjoittelijan työn kannalta olennaiset arvonlisäverotuksen aiheet helposti lähestyttävään muotoon. Oppaan avulla harjoittelija saa kerralla kokonaiskäsityksen niistä arvonlisäverotuksen periaatteista, jotka vaikuttavat tehtäviin kirjanpitoihin, eli hänen ei tarvitse erikseen hakea tietoa laajasta lähdemateriaalista.

9.2 Työn toteutus

Arvonlisäverotuksen opas on toteutettu toimintatutkimuksen lähestymistavalla. Ojasalon, Moilasen ja Ritalahden (2014) mukaan toimintatutkimuksella pyritään etsimään ratkaisuja käytännön ongelmiin ja kehittämään yhteisön toimintatapaa ja toimintatilannetta. Tutkimustavalle on olennaista syklinen eteneminen suunnittelusta toimintaan ja toiminnan arviointiin. Toimintatutkimus soveltuu käytännönläheisenä ja osallistavana hyvin työkäytänteiden ja työmenetelmien kehittämiseen. Tyypillisiä tiedonkeruumenetelmiä ovat esimerkiksi kysely ja havainnointi, joiden avulla käytännöissä toimivat ihmiset saadaan osallistettua kehittämistyöhön. (Ojasalo ym. 2014, 58–62)

Oppaassa käsiteltävät asiat on valittu havainnoinnin, kyselyn, lähdekirjallisuuden ja internetlähteiden avulla. (Kuvio 3.) Oppaaseen valittavien aiheiden arvioinnissa on käytetty hyväksi triangulaation tyypeistä erilaisten tiedonkeruumenetelmien yhdistämistä, jotta tutkittavasta aiheesta saataisiin riittävän kattava käsitys. Useiden menetelmien yhdistäminen soveltuu erityisesti ihmisten toimintaa koskevaan tutkimukseen. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006c.) Havainnointi mahdollistaa tietojen keräämisen ihmisten konkreettisesta käytöksestä toiminnan luonnollisessa toimintaympäristössä, eli se soveltuu erityisesti vuorovaikutustilanteiden ja nopeasti muuttuvien tilanteiden tiedonkeruumenetelmäksi. Havainnointi voi olla joko osallistuvaa tai ei-osallistuvaa, riippuen havainnoitsijan roolista havainnoidussa toiminnassa. Toimintatutkimukselle ominaista on osallistuva havainnointi, sillä aktiivisen osallistumisen avulla havainnoitsija saa suoraa tietoa

niistä käytännöistä ja toimijoista, jotka koskevat kehitettävää toimintaa. Osallistuva havainnointi on usein tilanteen mukaan muotoutuva, eli strukturoimatonta ja tutkittavien ehdoilla tapahtuvaa. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006a, Hirsjärvi ym. 2007, 207–2012.) Kyselytutkimus mahdollistaa laajan tutkimusaineiston keräämisen ja analysoinnin ajankäytön suhteen tehokkaasti esimerkiksi tutkittavien henkilöiden ominaisuuksista, tiedoista ja mielipiteistä. Kysely toteutetaan vakioidun kyselylomakkeen avulla joko posti- tai verkkokyselynä tai vaihtoehtoisesti kontrolloituna kyselynä, jossa tutkija jakaa tai noutaa lomakkeet henkilökohtaisesti. Kyselyssä voidaan käyttää avoimia kysymyksiä, monivalintakysymyksiä tai asteikkoihin perustuvia kysymyksiä. Avoimet kysymykset mahdollistavat kyselyyn vastaamisen omin sanoin, eli vastaukset kuvaavat paremmin vastaajan mielipiteitä tai ominaisuuksia. Monivalintakysymykset tuottavat puolestaan toisiinsa paremmin vertailtavissa olevia vastauksia, joita on tutkimuksen kannalta helpompi käsitellä ja analysoida. (Hirsjärvi ym. 2007, 188–196.) Teoreettinen viitekehys toimii tutkimuksen pohjana ja tehtyjen havaintojen jäsennyksen apuvälineenä. Kirjoitetun aineiston avulla luodaan kokonaiskuva tutkittavasta aiheesta, suunnitellaan aineistonkeruun menetelmiä ja peilataan kerättyjä tietoja suhteessa teoriaan. (Saaranen-Kauppinen & Puusniekka 2006b.)



Kuvio 3. Opinnäytetyöprosessin eteneminen

Työtä varten tehty havainnointi toteutettiin yrityksessä viiden kuukauden harjoittelujakson sekä kolmen kuukauden osa-aikaisen työskentelyn aikana. Havainnointijaksoon sisältyi oma perehdytysjakso sekä kahden uuden harjoittelijan perehdyttäminen kirjanpidon työtehtäviin. Havainnointi oli työikäntöihin osallistuvaa ja tilanteen mukaan muo-

toutuvaa. Havainnoinnin aikana tehtiin muistiinpanoja kunkin kirjanpidon tekemisen yhteydessä vastaan tulleista, harjoittelijalle uusista arvonlisäverotuksen aiheista, joiden tuntemus on harjoittelijalle kirjanpidon työtehtävien kannalta olennaista. Kahden uuden harjoittelijan perehdytyksen yhteydessä tehty havainnointi harjoittelijoiden osaamistasosta ja harjoittelijoiden kanssa käydyt vapaat keskustelut vahvistivat käsitystä siitä, mitkä työtehtävissä esiintyvät arvonlisäverotuksen aiheet ovat harjoittelijalle vieraampia ja siten olennaisia kirjanpidon perehdytyksen kannalta.

Arvonlisäverotuksen aiheisiin tutustuttiin kirjallisuus- ja internetlähteiden avulla havainnointijakson aikana, ja edelleen tarkemmin opinnäytetyön teoriaosuuden kirjoittamisen myötä. Samalla pyrittiin arvioimaan havainnoinnin avulla saatuja tietoja suhteessa arvonlisäverotuksen teorian kokonaisuuteen. Tärkeänä lähdemateriaalina toimivat verohallinnon ohjeet arvonlisäverotuksesta ensisijaisesti materiaalin ajantasaisuuden ansiosta. Havainnoinnin ja lähdekirjallisuuden avulla saatujen tietojen perusteella laadittiin alustava lista oppaassa käsiteltävistä aiheista. Valittujen aiheiden perusteella laadittiin myös arvonlisäverotusta koskeva kysely tilitoimiston nykyiselle harjoittelijalle.

Kyselyn (Liite 1.) tarkoituksena oli kartoittaa yrityksen uuden harjoittelijan tietotasoa arvonlisäverotuksesta ja verrata sitä havainnoinnin perusteella kerättyihin tietoihin. Toteuttamistavaksi valittiin sähköpostitse tehtävä kysely, jotta vastaaminen olisi harjoittelijalle työn lomassa mahdollisimman vaivatonta ja nopeaa. Kyselyn kysymykset olivat asteikkoihin perustuvia. Asteikon tarkoitus oli erityisesti selvittää sitä, miten harjoittelija koki tuntevansa arvonlisäverotuksen eri aiheita suhteessa toisiinsa. Harjoittelijaa pyydettiin arvioimaan, kuinka paljon hän koki tuntevansa kyseistä arvonlisäverotuksen aihetta asteikolla 1-4, jossa 1=hyvin vähän, 2=vähän, 3=jonkin verran ja 4=paljon. Arvioitavia aiheita olivat arvonlisäverotuksen yleisperiaatteita, arvonlisäverotuksen vaatimukset kirjanpidolle, kuka on arvonlisäverovelvollinen, veron laskeminen, myynnistä suoritettava vero, verottomat myynnit, ostovähennykset, vähennysrajoitukset, arvonlisäveron ilmoittaminen ja maksaminen, kausiveroilmoitus, verotili, korjaukset ja palautukset, viivästysseuraamukset, marginaaliverotus, rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus, oman käytön verotus, arvonlisävero yhteisö Hankinnoissa ja myynneissä sekä arvonlisävero EU:n ulkopuolisissa hankinnoissa ja myynneissä. Lisäksi harjoittelijaa pyydettiin halutessaan listaamaan muita aiheita, joita opiskelijalle tehtävässä arvonlisävero-op-

paassa olisi hyvä käsitellä. Kyselystä sovittiin etukäteen harjoittelijan kanssa Tili- ja Isännöintikeskuksessa käynnin aikana. Kysely lähetettiin harjoittelijalle 8.9.2015 ja vastaukset kyselyyn saatiin 17.9.2015.

Havainnoinnin perusteella harjoittelijan työssä vastaan tulleista aiheista vieraampia olivat rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus, arvonlisäveron alarajahuojennus, ulkomaankaupan arvonlisäverotus, marginaaliverotus, vähennysoikeuden rajoitukset sekä verotilimaksuihin liittyvät hyvitykset, korjaukset ja viivästysseuraamukset.

Kyselyn perusteella harjoittelijalle vähiten tuttuja aiheita olivat rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus, marginaaliverotus, EU:n ulkopuolisen kaupan arvonlisäverotus sekä verotilille tehtävien maksujen korjaukset, palautukset sekä viivästysseuraamukset. Tutuimpia aiheita kyselyn perusteella olivat puolestaan kausiveroilmoitus, arvonlisäveron ilmoittaminen ja maksaminen sekä yhteisöhankintojen ja -myyntien verotus. (Nurmi 2015a.)

Sekä havainnointi että kysely osoittivat, että harjoitteluun tulevien opiskelijoiden tietämys arvonlisäverotuksesta oli melko samantasoista. Arvonlisäverotuksen yleisperiaate oli harjoittelijoille suhteellisen tuttu. Ennalta tuttuja aiheita olivat myös kausiveroilmoituksella ilmoitettavien normaalien myyntien verot, sekä ostojen vähennettävät verot. Vähemmän tuttuja aiheita olivat arvonlisäverotukseen liittyvät vähennysoikeuden rajoitukset, arvonlisäveron alarajahuojennus, ulkomaan ostoihin ja myynteihin liittyvä arvonlisäverotus, sekä erityistapaukset kuten marginaaliverotus ja rakennusalan arvonlisäverotus sekä niihin liittyvä ilmoittaminen kausiveroilmoituksella.

Irma Lepistön (2004) Työpaikkakouluttajan käsikirja käsittelee asioita, jotka on huomioitava itseopiskeltavaa materiaalia suunniteltaessa. Tällaisia ovat koulutuksen tavoitteet, koulutettavat ja resurssit. Itseopiskelun tavoitteiden on oltava käytettävän itseopiskelumateriaalin avulla mahdollisia. Koulutettavien nykyinen tieto- ja kokemustaso sekä opiskelutottumukset on otettava huomioon, jotta opiskelumateriaalista voidaan tehdä sisällöltään mahdollisimman olennainen ja helposti omaksuttava. Resurssien kannalta on huomioitava esimerkiksi se kuinka paljon itseopiskeltavan materiaalin suunnitteluun on mahdollista käyttää aikaa ja esimerkiksi taloudellisia resursseja. Koulutettavan kannalta, resurssien suhteen on mietittävä sitä, kuinka paljon aikaa itseopiskeluun voidaan käyttää

aikaa työpaikalla ja mitä opiskelun apuvälineitä koulutettavalla on käytössään. (Lepistö 2004, 47–48.)

Oppaan (Liite 2.) tavoitteena on harjoittelijalle olennaisten arvonlisäverotuksen aiheiden itseopiskelun helpottaminen ja siten kirjanpidon perehdytysprosessin tehostaminen. Oppaassa käsiteltävät aiheet pyrittiin valitsemaan niin, että harjoittelijalle muodostuisi selkeä kokonaiskäsitys yrityksen arvonlisäverotuksen pääperiaatteista. Lisäksi oppaassa käsiteltiin tarkemmin havainnoinnin ja kyselyn perusteella valittuja aiheita, jotka olivat harjoittelijoille vieraampia, mutta harjoittelujaksolla tehtävien kirjanpitojen kannalta olennaisia. Opas koostuu yhteensä yhdestätoista käsitellystä aiheesta: Arvonlisävero yleisesti, Kuka on verovelvollinen, Arvonlisäveron alarajahuojennus, Mistä veroa maksetaan, Mikä on arvonlisäverotonta, Mitä saa vähentää, Rakennusalan arvonlisäverotus, Marginaaliverotus, Ulkomaan ostot ja myynnit, Verojen ilmoittaminen ja maksaminen ja Kausiveroilmoitus. Joka aiheesta tiivistettiin harjoittelijan kannalta olennaisimmat pääperiaatteet muutamiiin sivuihin ja osasta aiheita toteutettiin lisäksi tekstiä selventäviä kuvia ja esimerkkejä.

Oppaan toteuttamisessa huomioitiin, että harjoittelijalla on vain rajallisesti aikaa perehdytysmateriaaliin tutustumiseen, joten tieto pyrittiin esittämään tiiviissä muodossa grafiikkaa apuna käyttäen siten, että harjoittelija voisi pelkän oppaan silmäilyn avulla saada käsityksen siitä mitkä asiat arvonlisäverotuksessa olisi hyvä tiedostaa myös kirjanpidon kirjauksia tehtäessä. Opas toteutettiin sähköisessä muodossa pdf-dokumenttina, sillä se on harjoittelijoille tuttu, opiskelussa yleisesti käytettävä helppokäyttöinen materiaaliformaatti. Harjoittelijan työstä suurin osa on tietokoneella työskentelyä, joten on luontevaa että myös perehdytysmateriaali on käytettävissä sähköisessä muodossa. Lisäksi opas on helppo tarvittaessa myös tulostaa paperiversiona. Oppaan asiasisältö koottiin vuonna 2015 sovellettavan arvonlisäverotuksen tietojen mukaan. Tämän vuoksi oppaan loppuun merkittiin huomautus siitä, että laskukaavoissa käytettävien lukujen ajantasaisuus on hyvä tarkistaa aina verohallinnon sivuilta. Oppaan loppuun laadittiin käsitellyistä asioista testi, jonka avulla harjoittelija voi arvioida omaa osaamistaan ennen tarkempaa perehtymistä oppaan teksteihin tai oppaaseen tutustumisen jälkeen.

Valmis opas toimitettiin sähköpostitse yrityksen harjoittelijalle arviointia varten 21.10.2015. Harjoittelijaa pyydettiin arvioimaan esimerkiksi oppaan informatiivisuutta ja selkeyttä, sitä miten olennaisia käsitellyt asiat olivat harjoittelijan kannalta sekä sitä

kuinka paljon oppaasta olisi harjoittelijan perehdytyksessä hyötyä. Harjoittelijan arvio oppaasta saatiin 2.11.2015. Harjoittelijan kommentteja oppaasta olivat:

”Pidin oppaasi ulkoasusta ja mielestäni se on selkeä ja on kiva, että siellä on kuvioita ja hahmoja jne. Teksti on helppolukuista ja mielestäni hyvin kirjoitettu.”

”Mielestäni opas eteni loogisesti ja olit valinnut sopivat aiheet.”

Oppaassa käsitellyt ulkomaankaupan aiheet olivat harjoittelijalle ennalta tuttuja, joten niiden käsittely ei hänen osaltaan ollut olennaista. Toisaalta harjoittelija mainitsee, että myös niiden maininta on hyväksi, jos aihe on päässyt harjoittelijalta unohtumaan. Lisäksi harjoittelija toivoi oppaaseen lisää tietoa verotilin tapahtumien kirjaamisesta kirjanpitoon, joten osio lisättiin vielä arvioinnin perusteella oppaaseen. (Nurmi 2015b.)

10 POHDINTA

Opinnäytetyön tarkoituksena oli tehdä tilitoimiston harjoittelijalle opas arvonnäköveron käsittelystä kirjanpidossa. Työn tavoitteena oli tehostaa kirjanpidon perehdytysprosessia helpottamalla arvonnäköverotuksen asiasisällön itseopiskelua. Opinnäytetyöprosessin tarkoitus toteutui harjoittelijalle tehdyn arvonnäköverotuksen oppaan myötä. Opas toimitettiin yrityksen nykyiselle harjoittelijalle arvioitavaksi, ja saadun palautteen mukaan opas oli looginen ja harjoittelijan kannalta käyttökelpoinen. Sitä, tehostaako opas kirjanpidon perehdytystä arvonnäköverotuksen asiasisällön osalta ei ole vielä päästy konkreettisesti testaamaan uuden harjoittelijan kanssa, eikä työn tavoitteen toteutumista voida vielä arvioida.

Jotta oppaan käytettävyyttä voitaisiin tulevaisuudessa arvioida, on opasmateriaali otettava osaksi kirjanpidon perehdytystä heti harjoittelun alkuvaiheessa. Konkreettisesti materiaalin vaikutusta voidaan arvioida vasta todellisten oppimistulosten perusteella. Itseopiskelussa olennaista on harjoittelijan aktiivinen oman toiminnan arviointi, eli harjoittelija pystyy itse parhaiten arvioimaan sitä, onko itseopiskeltavasta materiaalista ollut hyötyä kirjanpidon työtehtävien omaksumisen kannalta. Jos itseopiskelu koetaan toimivaksi osaksi kirjanpidon perehdytystä, voitaisiin samanlaisia perehdytystä tukevia materiaaleja koota myös muista kirjanpidon perusasioista, esimerkiksi tuloverotuksesta ja tilinpäätöksestä. Tärkeää on kuitenkin säilyttää nykyiselläänkin hyvin toimiva vuorovaikutteisuus perehdyttäjän ja perehdytettävän välillä, ja ainoastaan tukea oppimista itseopiskelun avulla.

Oppaan toteutusta varten kerättiin tietoa havainnoinnin, kyselyn sekä lähdekirjallisuuden ja internetlähteiden avulla. Työn asiasisällön kokoamisessa huomioitiin työn tekijän lisäksi yrityksen kolmen muun harjoittelijan tietotaso arvonnäköverotuksesta. Tutkittu joukko oli määrältään suhteellisen pieni, ja oppaan asiasisällön rajaamisen avuksi olisi voitu esimerkiksi tehdä kysely arvonnäköverotuksesta suuremmalle joukolle liiketalouden opiskelijoita. Toisaalta tutkimus oli luonteeltaan kvalitatiivinen ja työtä varten huomioitiin suhteellisen monen, kyseisen yrityksen uuden harjoittelijan tietotaso. Tietoa saatiin juuri sellaisten henkilöiden tietotasosta, joita opas konkreettisesti koskee. Havainnointi suoritettiin yhteensä noin kahdeksan kuukauden aikana, joten eri yritysten kirjanpidoissa huomioitavia arvonnäköverotuksen aiheita ehti tänä aikana esiintyä harjoittelijan kannalta monipuolisesti. Harjoittelijoiden toiminnan havainnointi perehdytysvaiheessa osoitti

puolestaan konkreettisesti niitä asioita, joissa harjoittelija kaipaa arvonlisäverotukseen liittyen lisää perehdytystä.

Haasteellista työn toteuttamisessa oli se, että havainnointi oli aloitettu ennen työn aiheen rajausta arvonlisäverotukseen. Havainnoinnissa ei ollut keskitytty pelkästään arvonlisäverotukseen liittyvien aiheiden havainnointiin, vaan havaintoja oli merkitty muistiin yleisesti kirjanpitoon liittyvistä aiheista. Arvonlisäverotuksen teoriaan perehtymisen ja yrityksessä työskentelyn jälkeen oli vaikeaa arvioida aiheiden esittämistä uuden harjoittelijan näkökulmasta selkeimmällä ja olennaisimmalla tavalla. Havainnoissa vaarana oli myös se, että havaintoihin on vaikuttanut havainnoitsijan oma ennakkokäsitys siitä, min-käläinen osaamistaso uudella harjoittelijoilla on. Havainnointia pyrittiin siksi peilaamaan lähdekirjallisuuden myötä arvonlisäverotuksen kokonaisuuteen ja kyselyn myötä vielä yhteen harjoittelijaan, jonka toimintaa ei itse havainnoitu. Laadittua kyselyä voitaisiin esimerkiksi hyödyntää tulevaisuudessa myös uusien harjoittelijoiden arvonlisäverotuksen tietotason itsearvioinnin välineenä. Kysely olisi toisaalta voitu suorittaa myös haastatteluna, jossa harjoittelijan olisi ollut mahdollista kertoa tarkemmin osaamisestaan ja esittää aiheesta tarkentavia kysymyksiä. Aineiston keräämisessä päädyttiin kuitenkin kyselyyn siksi, että se oli kiireellisten aikataulujen takia järkevin vaihtoehto. Lisäksi sähköpostikysely oli vastaajan kannalta vaivattomin ja nopein tapa arvioida omaa osaamista. Harjoittelijalla oli kyselyn lisäksi vielä valmiin oppaan arvioinnissa mahdollisuus vaikuttaa materiaalin sisältöön.

Oppaan tekemisen yhteydessä nousi esiin kysymys myös materiaalin käytettävyydestä tulevaisuudessa, sillä kaikkea tietoa koskee tietyssä vaiheessa vanhentuminen. Harjoittelijoita voidaan pyytää tarvittaessa päivittämään opasta, mutta muiden kiireellisempien työtehtävien ohella tämä jää helposti tekemättä. Lisäksi oppaan tarkoituksena on helpottaa harjoittelijan töiden omaksumista, eikä aiheuttaa lisää työtä. Oletuksena oppaan tekemisessä oli kuitenkin se, että arvonlisäverotuksen pääperiaatteet pysyvät suhteellisen samana, ja opas olisi niiden kannalta tietosisällöltään myös ilman päivittämistä jonkin aikaa käyttökelpoinen. Harjoittelijaa on kuitenkin kehoitettu virheiden välttämiseksi tarkistamaan laskukaavoissa käytettävien lukujen ajantasaisuus, sillä niissä muutoksia voi tapahtua vuosittain.

Arvonlisäverotuksen tietojen johtaminen kirjanpidosta edellyttää, että kirjanpitäjän on kirjanpidon sääntöjen lisäksi tunnettava arvonlisäverotuksen vaikutus siihen, miten tapahtumia kirjataan. Taloushallinnon sähköistymisen myötä kirjanpidon arvonlisäveron kirjausten tekeminen ja kausiveroilmoitusten tietojen ilmoittaminen tapahtuu entistä enemmän sähköisten automatisoitujen prosessien avulla. Harjoittelijan työssäoppimisen kannalta automaatioissa on sekä hyviä puolia että haasteita. Kun tapahtuma kirjataan oikealle tilille, ohjelmisto laskee automaattisesti suoritettavan tai vähennettävän veron ja siirtää tiedot lopuksi automaattisesti kausiveroilmoituksen oikeisiin kohtiin. Automaatio tehostaa toimintaa ja poistaa virheiden mahdollisuutta esimerkiksi kirjauksissa ja laskutoimituksissa. Toisaalta automatisoidut tapahtumat jäävät oppimisen kannalta vähemmälle huomiolle. Harjoittelijan kannalta olisi myös tärkeää ymmärtää se, miksi tietyt arvonlisäverotuksen kirjaukset tehdään tietyllä tavalla, eikä pelkästään sitä, mille tilille tapahtuma kirjataan.

Opinnäytetyössä käsitellään pelkästään arvonlisäverotuksen vaikutuksia kirjanpitoon. Kirjanpitäjän työ edellyttää kuitenkin nykyisellään kirjanpidon ja verotuksen sääntöjen lisäksi myös esimerkiksi taloushallinnon sähköisten järjestelmien käytön ja toimintaperiaatteiden tuntemista. Työharjoittelujaksolla opiskelija voi hyödyntää oppimaansa teoriaa käytännön toimintaympäristössä ja kehittää tulevaisuuden kannalta tärkeää ammatillista osaamistaan. Mitä laajempi tietopohja harjoittelijalla on, sitä helpompi hänen on sisäistää työtehtäviä käytännössä ja sitä suurempi hyöty työharjoittelujaksosta on myös oppimisen kannalta. Olennaisessa osassa oppimista on myös harjoittelijan aktiivisuus oman toiminnan kehittämisessä. Harjoittelija pystyy itse parhaiten arvioimaan vahvuuksiaan ja niitä tietoja ja taitoja, joita hänen tulisi kehittää työtehtävien onnistunutta suorittamista varten. Kun perehdytyksessä voidaan hyödyntää sekä vuorovaikutteisuutta että harjoittelijan aktiivista roolia, pystytään työpaikan ja harjoittelijan tavoitteet yhdistämään parhaalla mahdollisella tavalla.

LÄHTEET

Ajoneuvon hankinta, käyttö ja myynti arvonlisäverotuksessa. 2012. Verohallinto. Päivitetty 19.04.2012. Luettu 15.2015. [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ja_saatio/Arvonlisaverotus/Ajoneuvon_hankinta_kaytto_ja_myynti_arvo\(20416\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ja_saatio/Arvonlisaverotus/Ajoneuvon_hankinta_kaytto_ja_myynti_arvo(20416))

Arvonlisäveroasetus 21.1.1994/50

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501

Arvonlisäveron yhteenvedoilmoituksen antaminen ja ilmoituksen korjaaminen. 2013. Verohallinto. Päivitetty 10.01.2013. Luettu 23.09.2015. [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Menettely_ilmoittaminen_maksaminen_ja_palautukset/Arvonlisäveron_yhteenvedoilmoituksen_ant\(12246\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Menettely_ilmoittaminen_maksaminen_ja_palautukset/Arvonlisäveron_yhteenvedoilmoituksen_ant(12246))

Arvonlisäverotus EU-tavarakaupassa. 2010. Verohallinto. Julkaistu 01.01.2010. Päivitetty 26.04.2011. Luettu 20.09.2015. [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisaverotus_EUtavarakaupassa\(14381\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisaverotus_EUtavarakaupassa(14381))

Arvonlisäverovelvollisen opas. 2014. Verohallinto. Julkaistu 26.06.2014. Päivitetty 04.07.2014. Tulostettu 17.09.2015. [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisäverovelvollisen_opas\(33102\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisäverovelvollisen_opas(33102))

Henkilöstöruokailun arvonlisäverotuksesta. 2009. Verohallinto. Julkaistu 20.05.2009. Päivitetty 25.05.2009. Luettu 16.09.2015. [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Henkilöstöruokailun_arvonlisäverotuksesta\(9974\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Henkilöstöruokailun_arvonlisäverotuksesta(9974))

Hirsjärvi, S. Remes, P. Sajavaara, P. 2007. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi

Kausiveroilmoituksen korjaaminen. 2011. Verohallinto. Päivitetty 17.01.2011. Luettu 22.09.2015. [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ja_saatio/Kausiveroilmoitus/Kausiveroilmoituksen_tietojen_korjaaminen\(10819\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ja_saatio/Kausiveroilmoitus/Kausiveroilmoituksen_tietojen_korjaaminen(10819))

Kausiveroilmoituksen myöhästymisen. 2012. Verohallinto. Päivitetty 31.12.2012. Luettu 22.09.2015. [https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Kausiveroilmoitus/Kausiveroilmoituksen_myohastymisen\(10820\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Kausiveroilmoitus/Kausiveroilmoituksen_myohastymisen(10820))

Kausiveroilmoituksen yksityiskohtainen täyttöohje 2015. 2015. Verohallinto. Päivitetty 26.02.2015. Luettu 23.09.2015. [http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Lomakkeet/Yritys_ja_yhteisoasiakkaiden_lomakkeet/Kausiveroilmoitus/Kausiveroilmoituksen_yksityiskohtainen_t\(19441\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Lomakkeet/Yritys_ja_yhteisoasiakkaiden_lomakkeet/Kausiveroilmoitus/Kausiveroilmoituksen_yksityiskohtainen_t(19441))

Kiinteistöhallintapalvelun oman käytön arvonlisäverotus. 2010. Verohallinto. Julkaistu 15.11.2010. Päivitetty 25.11.2010. Luettu 15.09.2015. [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kiinteistöhallintapalvelun_oman_kayton_a\(12349\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kiinteistöhallintapalvelun_oman_kayton_a(12349))

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336

Kjelin, E. & Kuusisto, P. 2003. Tulokkaasta tuloksentekijäksi. Helsinki: Talentum

Käytettyjen tavaroiden sekä taide-, keräily- ja antiikkiesineiden marginaaliverotusmenetely. 2010. Verohallinto. Julkaistu 01.04.2010. Päivitetty 15.04.2011. Luettu 15.09.2015. [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kaytettyjen_tavaroiden_seka_taide_kerail\(14300\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Kaytettyjen_tavaroiden_seka_taide_kerail(14300))

Lepistö, I. 2004. Työpaikkakouluttajan käsikirja. Helsinki: Työturvallisuuskeskus

Mikä verotili on?. 2012. Verohallinto. Luettu 22.09.2015. http://www.tax.fi/download/Mika_on_Verotili_asiakastiedote/%7B42B8CA1A-9D45-4011-B439-F4AC72A051C5%7D/9510

Murtomäki, O. 2010. Yrittäjän arvonlisäverokirja. 4. painos. Helsinki: Verotieto Oy

Myrsky, M. & Ossa, J. 2008. Verotuksen perusteet. Helsinki: Talentum

Nurmi, T. Harjoittelija. 2015a. Kysely opinnäytetyöhön liittyen. Sähköpostiviesti. tanja.nurmi@tik.fi. Luettu 17.9.2015

Nurmi, T. Harjoittelija. 2015b. Kysymyksiä opinnäytetyöhön liittyen. Sähköpostiviesti. tanja.nurmi@tik.fi. Luettu 2.11.2015

Ojasalo, K. Moilanen, T. Ritalahti, J. 2014. Kehittämistyön menetelmät. 4. painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy

Oman käytön ja alivastikkeellisten luovutusten arvonlisäverotus. 2009. Verohallinto. Julkaistu 20.05.2009. Päivitetty 25.05.2009. Luettu 16.09.2015. [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Oman_kayton_ja_alivastikkeellisten_luovu\(9975\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Oman_kayton_ja_alivastikkeellisten_luovu(9975))

Palvelujen ulkomaankaupan arvonlisäverotus 1.1.2010 alkaen. 2010. Verohallinto. Julkaistu 01.01.2010. Päivitetty 07.07.2011. Luettu 20.09.2015. [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisaverot\(14323\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Palvelujen_ulkomaankaupan_arvonlisaverot(14323))

Postipalvelujen arvonlisäverotus. 2011. Verohallinto. Julkaistu 21.12.2011. Päivitetty 02.01.2012. Luettu 21.09.2015. [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Postipalvelujen_arvonlisaverotus\(19466\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Postipalvelujen_arvonlisaverotus(19466))

Rakennusalan harmaan talouden torjunta. 2014. Verohallinto. Päivitetty 20.03.2014. Luettu 14.09.2015. [https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Rakennusalan_harmaan_talouden_torjunta\(18486\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Harmaan_talouden_torjunta/Rakennusalan_harmaan_talouden_torjunta(18486))

Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus. 2012. Verohallinto. Julkaistu 01.03.2012. Päivitetty 21.03.2012. Luettu 14.09.2015. [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelv\(20031\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Rakennusalan_kaannetty_arvonlisaverovelv(20031))

Saaranen-Kauppinen, A & Puusniekka, A. 2006a. Havainnointi. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto. Luettu 14.11.2015. http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L6_4.html

Saaranen-Kauppinen, A & Puusniekka, A. 2006b. Teoria ja tutkimus. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto. Luettu 14.11.2015. http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L2_2.html

Saaranen-Kauppinen, A & Puusniekka, A. 2006c. Triangulaatio. KvaliMOTV - Menetelmäopetuksen tietovaranto. Luettu 14.11.2015. http://www.fsd.uta.fi/menetelmaopetus/kvali/L2_3_2_4.html

Sirpoma, P. & Tannila, E. 2014. Arvonlisäverotus käytännönläheisesti. Helsinki: Helsingin seudun kauppakamari

Sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverotus. 2011. Verohallinto. Julkaistu 14.09.2011. Päivitetty 20.09.2011. Luettu 21.9.2015. [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Sosiaalihuoltopalvelujen_arvonlisaverotu\(17776\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Sosiaalihuoltopalvelujen_arvonlisaverotu(17776))

Talousarvioesitys 2015. 2015. Valtiovarainministeriö. Valtion talousarvioesitykset. Luettu 12.10.2015. <http://budjetti.vm.fi/indox/sisalto.jsp?year=2015&lang=fi&maindoc=/2015/aky/aky.xml&id=/2015/aky/YksityiskohtaisetPerustelut/11/04/01/01.html>

Tili- ja Isännöintikeskus. 2015. Yritys. Luettu 16.11.2015. <http://www.tik.fi/yritys>

Tomperi, S. 2013. Kehittyvä kirjanpitolaitos. 14. painos. Helsinki: Edita

Tuloverolaki 30.12.1992/1535

Verotilmaksun myöhästyminen ja maksuvaikeudet. 2015. Verohallinto. Päivitetty 16.01.2015. Luettu 22.09.2015. [http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Verotili/Verotilmaksun_myohastyminen_ja_maksuvai\(29392\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Osakeyhtio_ja_osuuskunta/Verotili/Verotilmaksun_myohastyminen_ja_maksuvai(29392))

Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille. 2014. Verohallinto. Julkaistu 26.06.2014. Päivitetty 03.07.2014. Luettu 18.09.2015. [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Verotusohje_yleishyodyllisille_yhteisoil\(33125\)#2.3.1_Elinkeinotoiminnan_tunnusmerkit_](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Verohallinnon_ohjeet/Verotusohje_yleishyodyllisille_yhteisoil(33125)#2.3.1_Elinkeinotoiminnan_tunnusmerkit_)

Vientikaupan arvonlisäverotus. 2010. Verohallinto. Julkaistu 01.01.2010. Päivitetty 18.04.2011. Luettu 20.09.2015. [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Vientikaupan_arvonlisaverotus\(14309\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Vientikaupan_arvonlisaverotus(14309))

Yleisohje arvonlisäveron kirjaamisesta 6.5.2008. 2008. Kirjanpitolautakunta. Julkaistu 06.05.2008. Tulostettu 10.09.2015. <https://www.edilex.fi/kilaohje/alvkirj3>

Yritysjärjestelytilanteiden arvonlisäverotuksesta. 2009. Verohallinto. Julkaistu 26.03.2009. Päivitetty 15.04.2011. Luettu 21.09.2015. [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Yritysjarjestelytilanteiden_arvonlisaver\(14319\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Yritysjarjestelytilanteiden_arvonlisaver(14319))

Äärilä, L. & Nyrhinen R. 2010. Arvonlisävero käytännössä. 8. painos. Helsinki: WSOYpro Oy

LIITTEET

Liite 1.

1(1)

Kysely opinnäytetyöhön liittyen

Alla on lueteltu muutamia arvonlisäverotukseen liittyviä aiheita. Merkitse aiheiden jälkeen numeroilla 1-4 (1=hyvin vähän, 2=vähän, 3=jonkin verran, 4=paljon) miten paljon koet tuntevasi kyseistä aihetta:

Arvonlisäverotuksen yleisperiaatteita

Arvonlisäverotuksen vaatimukset kirjanpidolle

Kuka on arvonlisäverovelvollinen

Veron laskeminen

Myynnistä suoritettava vero

Arvonlisäverottomat myynnit

Ostovähennykset

Vähennysrajoitukset

Arvonlisäveron Ilmoittaminen ja maksaminen

Kausiveroilmoitus

Verotili

Maksujen korjaukset ja palautukset

Viivästysseuraamukset

Marginaaliverotus

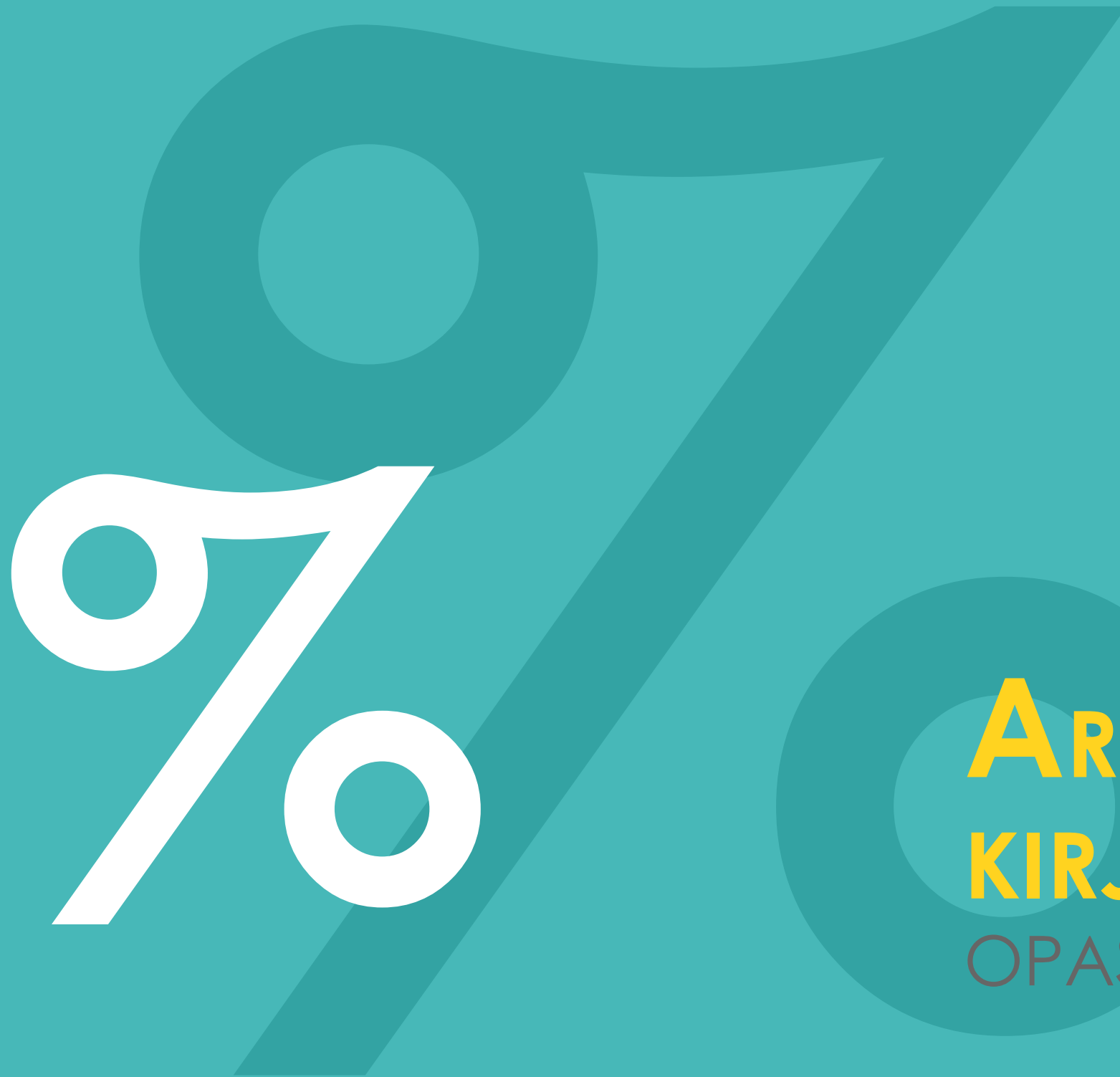
Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus

Oman käytön verotus

Alv yhteisö Hankinnoissa/myynneissä

Alv EU:n ulkopuolisissa hankinnoissa/myynneissä

Jos sinulle tulee mieleen vielä muita aiheita, joita olisi hyvä käsitellä harjoittelijalle tehtävässä alv-oppaassa, niin voit myös listata niitä



ARVONLISÄVERO KIRJANPIDOSSA OPAS HARJOITTELIJALLE

SISÄLLYS

Arvonlisävero yleisesti	3
Kuka on verovelvollinen	4
Arvonlisäveron alarajahuojennus	6
Mistä veroa maksetaan	7
Mikä on arvonlisäverotonta	8
Mitä saa vähentää	9
Rakennusalan arvonlisäverotus	11
Marginaaliverotus	13
Ulkomaan ostot ja myynnit	14
Verojen ilmoittaminen ja maksaminen	17
Kausiveroilmoitus	19
Yhteenvedoilmoituksen malli	21
Testaa tietosi	21

ARVON- LISÄVERO YLEISESTI

ARVONLISÄVERO

on välillinen kulutusvero, joka koskee laajaa joukkoa liiketoiminnan muodossa myytäviä tavaroita ja palveluita. Veron välillisuus tarkoittaa, että vero vyörytetään hintaan sisältyen hyödykkeen loppukäyttäjän maksettavaksi. Myyjä sisällyttää veron tavarán tai palvelun myyntihintaan ja tilittää myyntiensä arvonlisäveron valtiolle. Kun verovelvollinen ostaja hankkii hyödykkeitä liiketoimintaansa varten, hän saa vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron myyntiensä suoritettavasta verosta. Loppukäyttäjä maksaa täten veron vain tuotantoketjussa kertyneestä arvonlisästä.

Yksinkertaistettu esimerkki arvonlisäverosta:



	Tuottaja myy raaka-aineen tehtailijalle hintaan	Tehtailija valmistaa tuotteen x ja myy tukkukauppiaalle hintaan	Tukkukauppias myy tuotteen x vähittäis- kauppiaalle hintaan	Vähittäiskauppias myy tuotteen x kuluttajalle hintaan	Asiakas ostaa tuotteen ja maksaa 20 euron hinnassa veroa 3,87 €			
	1 €	5€	10 €	20 €				
Oston vero	0 €	0,19 €	0,97 €	1,94 €				
Myyntin vero	0,19 €	0,97 €	1,94 €	3,87 €	Tilitetty vero yhteensä:			
Tilitettävä vero	0,19 €	+	0,78 €	+	0,97 €	+	1,93 €	= 3,87 €

Kun verovelvollinen saa vähentää myynneistään suoritettavasta verosta liiketoiminnan ostoihin sisältyvän veron, jää tuotteen lopullisen käyttäjän maksettavaksi vain vero joka vaiheen arvonlisäyksestä

KUKA ON ARVONLISÄ- VEROVELVOLLINEN

PÄÄSÄÄNTÖ:

Arvonlisäverovelvollisuus koskee pääsäännön mukaan Suomessa liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa tavaroiden ja palveluiden myyntiä.

Liiketoiminnaksi katsotaan toimintaa, joka

- Tapahtuu ansiotarkoituksessa
- On jatkuvaa / toistuvaa
- Ulospäin suuntautuvaa
- Itsenäistä
- Yrittäjäriskin sisältävää
- Tapahtuu kilpailuolosuhteissa

Toimintaa arvioidaan aina kokonaisuutena. Verovelvollisuuden syntymiselle olennaista on, että toiminta tapahtuu kilpailuolosuhteissa taloudellisessa ympäristössä, eli liiketoiminnan harjoittaja kilpailee hyödykkeillään markkinoista muiden vastaavien hyödykkeiden kanssa. Arvonlisäverovelvollisuus tarkoittaa käytännössä sitä, että verovelvollinen laskee, ilmoittaa ja maksaa veron itsenäisesti kausittain ilman erillistä maksuunpanoa.

POIKKEUKSET PÄÄSÄÄNTÖÖN:

VÄHÄINEN TOIMINTA

Yrittäjät, joiden tilikauden liikevaihto ilman käyttöomaisuuden myyntejä on alle 8 500 euroa (vuodesta 2016 lähtien 10 000 euroa) eivät ole arvonlisäverovelvollisia. Jos yrittäjä ei ole ilmoittautunut verovelvolliseksi ja vähäisen toiminnan raja ylittyy, joutuu yrittäjä maksamaan veron koko tilikauden myynneistä ja maksut veron viivästymisestä ja kausiveroilmoituksen puuttumisesta.

SOKEAT JA VAIKEAVAMMAISET YRITTÄJÄT

Sokea tai vaikeavammainen yrittäjä ei ole verovelvollinen itse tekemiensä tavaroiden tai työsuoritusten myynnistä, kun apuna ei ole käytetty muita kuin aviopuolisoa tai yrittäjän alle 18-vuotiaita lapsia ja enintään yhtä muuta henkilöä.

YLEISHYÖDYLLISET YHTEISÖT

Yleishyödylliset yhteisöt, eli yksinomaan yhteiseksi hyväksi toimivat yhteisöt, joiden toiminta ei rajoitu tiettyyn henkilöpiiriin, eikä tuota jäsenille taloudellista etua, eivät ole arvonlisäverovelvollisia varsinaisesta yleishyödyllisestä toiminnastaan. Yleishyödyllinen yhteisö ei ole myöskään verovelvollinen tuloverolain 23 pykälässä erikseen listatuista tuloista, esimerkiksi toiminnan rahoittamiseksi järjestetyistä tilaisuuksista tai korttien tai vastaavien tuotteiden myynnistä.

Yleishyödyllinen yhteisö on kuitenkin arvonlisäverovelvollinen elinkeinotulosta, joka ei liity välittömästi yhteisön yleishyödylliseen tarkoitukseen. Toiminta, joka täyttää liiketoiminnan piirteet, ja joka ei liity välittömästi yleishyödylliseen tarkoitukseen katsotaan yleensä verotettavaksi elinkeinotuloksi. Yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverovelvollisuus arvioidaan tapauskohtaisesti.

USKONNOLLISET YHDYSKUNNAT

Uskonnolliset yhdyskunnat eivät ole arvonlisäverovelvollisia tuloverolain 23 pykälässä nimenomaisesti listatuista tuloista, esimerkiksi toiminnan rahoittamiseksi järjestetyistä tilaisuuksista tai korttien ja merkkien myynnistä.

POIKKEUKSET PÄÄSÄÄNTÖÖN

JULKISYHTEISÖT

Valtio, kunnat, kuntayhtymä ja Ahvenanmaan maakunta ovat liiketoiminnan muodossa harjoitettavasta toiminnasta arvonlisäverovelvollisia. Julkisyhteisöt eivät kuitenkaan ole verovelvollisia lain tai asetuksen nojalla harjoitettavasta viranomaistoiminnasta, jota yksityinen taho ei voi harjoittaa. Tällaista toimintaa on esimerkiksi passin ja ajokortin myöntäminen.

ULKOMAALAINEN MYYJÄ

Ulkomaalainen myyjä, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen Suomessa, ei ole tietyissä tilanteissa velvollinen suorittamaan veroa Suomessa tapahtuvasta mynnistä. Tällöin veron mynnistä suorittaa käännetyn verovelvollisuuden perusteella ostaja. Käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan verovelvolliseen ostajaan. Myös muuten rajatusti verovelvolliset yksiköt, esimerkiksi yleishyödylliset yhteisöt ja kunnat ovat velvollisia suorittamaan veron. Ulkomaalainen myyjä on kuitenkin verovelvollinen tilanteissa, joissa ostaja on toinen Suomessa ei-arvonlisäverovelvollinen ulkomaalainen tai yksityishenkilö, tai myynti koskee tiettyihin Suomessa järjestettäviin tilaisuuksiin liittyviä palveluita. Edellä mainituissa tilanteissa ulkomaalainen myyjä on velvoitettu hakeutumaan verovelvolliseksi Suomessa. Ulkomaalainen myyjä on velvoitettu hakeutumaan verovelvolliseksi Suomessa aina, jos hänellä katsotaan oleva täällä kiinteä toimipaikka.

KIINTEISTÖN KÄYTTÖOIKEUDEN LUOVUTUS

Kiinteistön käyttöoikeuden luovutus, esimerkiksi maa-alueen, rakennuksen tai sen osan myynti tai vuokraus on verotonta. Vuokraustoiminnasta voi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi vain tiettyjen edellytysten täytyessä muusta arvonlisäverovelvollisesta toiminnasta erillisellä hakemuksella. Muuten arvonlisäverovelvollista toimintaa harjoittavan tulee erikseen hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi vuokraustoiminnasta.



PÄÄSÄÄNTÖ:

Suomessa tavaroita tai palveluja liiketoiminnan muodossa myyvä on arvonlisäverovelvollinen

POIKKEUKSET:

EI VEROVELVOLLISUUTTA:

- 8500 €**
- Liiketoiminta, jonka liikevaihto alle 8500 € (2016 -> 10 000 €)
 - Sokean tai vaikeavammaisen itse tekemien hyödykkeiden myynti



ERITYISTILANTEET:



KIINTEISTÖN KÄYTTÖOIKEUDEN LUOVUTUS

- Pääsääntöisesti verotonta
- Arvonlisäverovelvollisuus erillisellä hakemuksella



ULKOMAALAINEN MYYJÄ

- Verovelvollinen ostaja suorittaa veron käännetyn verovelvollisuuden perusteella, jos myyjä ei ole Suomessa verovelvollinen

RAJATTU VEROVELVOLLISUUS:



YLEISHYÖDYLLISET YHTEISÖT

- Ei verovelvollisuutta yleishyödyllisestä toiminnasta tai tuloverolaissa listatuista tietyistä myynneistä
- Verovelvollisuus elinkeinotulosta



USKONNOLLISET YHDYSKUNNAT

- Ei verovelvollisuutta tuloverolaissa erikseen listatuista myynneistä
- Verovelvollisuus muusta liiketoiminnasta



JULKISYHTEISÖT

- Ei verovelvollisuutta lain nojalla suoritettavasta viranomaistoiminnasta
- Verovelvollisuus muusta liiketoiminnasta

ARVONLISÄVERON ALARAJA- HUOJENNUS

ARVONLISÄVERON

alarajahuojennus on verohuojennus verovelvolliselle, jonka tilikauden liikevaihto on alle 22 500 euroa. Jos liikevaihto on enintään 8 500 euroa, saa verovelvollinen huojennuksena koko tilikauden maksettavan veron. Jos liikevaihto on yli 8 500 euroa, mutta alle 22 500 euroa, saa verovelvollinen huojennuksen maksettavasta verosta osittain. **Vuodesta 2016 lähtien osittaiseen alarajahuojennukseen oikeuttava liikevaihto on alle 30000 euroa ja koko maksettavan veron suuruiseen huojennukseen oikeuttava liikevaihto 10 000 euroa.** Huojennusta ei voi saada, jos tilikauden maksettava vero on negatiivinen, eli ostojen vähennettävä vero on myyntien suoritettavaa veroa suurempi.

Milloin yritys on oikeutettu alarajahuojennukseen?

Kun tilikauden liikevaihto on alle 22 500 euroa. Jos liikevaihto on enintään 8500 euroa huojennus on koko maksettava vero. Jos liikevaihto on yli 8 500 euroa, mutta alle 22 500 euroa, verosta saatava huojennus lasketaan seuraavalla kaavalla:

Alarajahuojennuksen laskukaava

Vero - $\frac{\text{liikevaihto} - 8500\text{e}}{14\,000\text{e}}$ x vero

14 000e

*Tarkista laskukaavan luvut tästä [linkistä](#)

Laskukaavan liikevaihto lasketaan:

- Tilikaudelta, jos kausiveroilmoitus jätetään kuukausittain
- Kalenterivuodelta, jos ilmoitusjakso on neljännesvuosi tai vuosi

Jos tilikausi on lyhyempi tai pidempi kuin 12 kuukautta, muunnetaan liikevaihto vastaamaan 12 kuukauden liikevaihtoa kaavalla:

$(12 \times \text{liikevaihto}) / \text{tilikauden täysien kuukausien määrä}$

Liikevaihtoon sisällytetään myynnit ilman veron osuutta, metsätalouden tuottoja, verovelvollisen kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen tuottoja, käyttöomaisuuden myyntien tuottoja ja palvelumyyntien, joiden myyntimaa ei ole Suomi, tuottoja.

Laskukaavan vero lasketaan:

Ilmoitusjakson mukaan tilikauden tai kalenterivuoden suoritettavien ja vähennettävien verojen erotus, joista vähennetään vielä metsätalouden, verovelvollisen kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen ja käyttöomaisuuden myynnin, tietyt käännetyt verovelvollisuuden perusteella suoritettut sekä tavaroiden ja palveluiden yhteisöhankinnoista suoritettavat verot.

Huojennuksen hakeminen:

Alarajahuojennuksen tiedot ilmoitetaan tilikauden viimeisellä kausiveroilmoituksella, jos ilmoitusjakso on kuukausi ja kalenterivuoden viimeisellä ilmoituksella, jos ilmoitusjakso on neljännesvuosi tai vuosi. Huojennuksen tiedot ilmoitetaan kausiveroilmoituksen kohdissa 315-317.

MISTÄ VEROA MAKSETAAN

ARVONLISÄVEROA suoritetaan

- Suomessa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaroiden ja palvelujen myynistä
- Hyödykkeiden maahantuonnista sekä tavaroiden ja palvelujen EU-ostoista
- Veroa suoritetaan myös myyntiin verrattavissa olevasta tavaroiden ja palveluiden omaan käyttöön otosta

Jos verollisessa liiketoiminnassa käytetty hyödyke myydään, mynnistä suoritetaan vero riippumatta siitä, onko hyödykkeen hankintahintaan sisältynyt veroa. Jos myytävä hyödyke on ollut vain osittain verollisessa käytössä, lasketaan mynnin verollinen osuus hyödykkeen verollisen käytön mukaan.

Arvonlisäveroa suoritetaan ainoastaan Suomen valtioon maantieteellisesti kuuluvalla alueella tapahtuvasta mynnistä. Suomessa tapahtuva ulkomaille suuntautuva myynti voi olla tietyissä tilanteissa verotonta.

Milloin myyntimaa on Suomi?

TAVARA katsotaan myydyksi Suomessa, jos se luovutetaan ostajalle Suomessa, tai jos tavara on Suomessa silloin kun kuljetus ostajan luokse alkaa.

PALVELUKAUPAN myyntimaasäännökset määrittelevät missä maassa palvelun myynti verotetaan. Palvelun myyntimaahan vaikuttaa se, onko ostaja elinkeinonharjoittaja vai kuluttaja. Verovelvollisten elinkeinonharjoittajien välisessä palvelukaupassa palvelun myyntimaa on pääsäännön mukaan ostajan maa. Jos kyse on kuluttajakaupasta, on palvelun myyntimaa pääsäännön mukaan myyjän maa. Tietyt palvelumyynnit poikkeavat myyntimaan pääsäännöstä. Poikkeuksia ovat esimerkiksi kiinteistöön kohdistuvat palvelut tai henkilökuljetuspalvelut, joiden myyntimaa on palvelun suoritusmaa.

Ulkomaan hankinnoista suoritettava vero:

YHTEISÖHANKINTA, eli tavarank hankinta toisesta EU-maasta siellä arvonlisäverovelvolliselta myyjältä verotetaan määränpääperiaatteen mukaan, eli mynnin veron suorittaa ostaja.

TAVAROIDEN MAAHANTUONTI EU:n ulkopuolelta on verollista riippumatta siitä, onko ostaja elinkeinonharjoittaja tai yksityishenkilö. Vero maksetaan tullauksen yhteydessä tullilaskulla.

PALVELUJEN OSTOT verotetaan elinkeinonharjoittajien välisessä palvelukaupassa pääsäännön mukaan ostajan maassa.

HUOM: Hankintojen veron saa myös vähentää suoritettavista veroista, jos hankinnat on tehty vähennyskelpoista liiketoimintaa varten.

Oman käytön verotus

Vähennyskelpoista toimintaa varten hankittujen, tai verovelvollisen toiminnan yhteydessä valmistettujen tavaroiden ja palveluiden otto vähennyskeltottomaan käyttöön verotetaan mynnin tavoin. Lisäksi oman käytön verotus koskee tietyissä tilanteissa työntekijöille järjestettävää henkilöstöruokailua, kiinteistönhallintapalvelujen suorittamista omalla henkilökunnalla muuhun kuin vähennyskelpoisen liiketoiminnan käytössä oleviin kiinteistön osiin sekä rakennusalan omaan lukuun rakentamista.

MIKÄ ON ARVONLISÄ- VEROTONTA

ARVONLISÄVEROLLISUUS on liiketoiminnassa pääsääntönä. Poikkeuksena arvonlisäverolliseen toimintaan ovat tietyt verottomat myynnit, joiden tuotantopanoksiin sisältyvä vero ei ole vähennyskelpoista. Lisäksi on nollaverokannan alaista myyntiä, josta ei suoriteta arvonlisäveroa mutta tuotantopanoksiin sisältyvä vero on vähennyskelpoista. Liikkeen luovutuksen yhteydessä tapahtuva hyödykkeiden myynti liiketoiminnan jatkajalle on arvonlisäverotonta, jos hyödykkeitä aletaan käyttää vähennykseen oikeuttavassa toiminnassa. Myös myynti, joka kohdistuu ulkomaille, voi olla myyjälle verotonta.

VEROTTOMAT MYYNIT

Kiinteistönluovutukset, eli maa-alueiden, rakennusten tai rakennelmien tai niiden pysyvien osien luovutukset, eli myynti tai vuokraus

Terveyden- ja sairaanhoitopalvelu valtion tai kunnan ylläpitämässä terveydenhuollon yksikössä, tai yhteiskunnan valvonnan piiriin kuuluvassa yksityisen terveydenhuollon yksikössä, tai laillistetun terveydenhuollon ammattihenkilön suorittamana

Sosiaalihuoltona tapahtuva palvelujen ja tavaroiden myynti, jos toiminta tapahtuu kunnan, kuntayhtymän, valtion tai sosiaaliviranomaisen valvoman yksityisen tahon toimesta

Yleissivistävä ja ammatillinen koulutus, sekä korkeakouluopetus ja taiteen perusopetus, joka järjestetään lain nojalla, tai jota avustetaan lain nojalla valtion varoista

Rahoitus- ja vakuutuspalveluiden myynti

Julkisten esiintyjien esiintymispalkkiot, esimerkiksi taiteilijoiden, esitelmäitsijöiden, urheilijoiden ja juontajien esiintymispalkkiot

Arvonlisäverottomia myyntejä ovat lisäksi esimerkiksi kolikoiden ja setelien luovutus maksuvälineeksi, itse poimittujen luonnonvaraisten marjojen ja sienien myynti, hautauspalvelut sekä postin yleispalvelut

NOLLAVEROKANNAN ALAISET MYYNIT

Vähintään neljä kertaa vuodessa ilmestyvän sanoma- tai aikakauslehden painotyön myynti yleishyödylliselle yhteisölle

Vesialuksen myynti, rahtaus ja vuokraus ilman kuljettajaa, kun alusta ei ole tarkoitettu urheilu- tai huvikäyttöön. Tällaisia ovat esimerkiksi lautat tai lossit.

LIIKKEEN LUOVUTUS

Liikkeen luovutuksen yhteydessä tapahtuva tavaroiden tai palvelujen luovutus on arvonlisäverotonta, jos omaisuus tulee käyttöön liiketoiminnan jatkajalle vähennyskelpoiseen toimintaan. Liikkeen luovutuksesta on kyse silloin, kun luovutettu kokonaisuus muodostaa joko koko yrityksen tai itsenäistä liiketoimintaa harjoittamaan kykenevän osan yrityksestä. Luovutettuun omaisuuteen liittyvät arvonlisäveron oikeudet ja velvollisuudet siirtyvät toiminnan jatkajalle.

MITÄ SAA VÄHENTÄÄ

ARVONLISÄVEROVELVOLLISUUDEN pääperiaatteen mukaan elinkeinonharjoittaja saa vähentää verovelvolliselta myyjältä ostamiensa vähennyskelpoisen liiketoiminnan käyttöön tulevien tavaroiden ja palvelujen arvonlisäveron suoritettavasta verosta. Verovähennyksen saa tehdä myös käännetyin verovelvollisuuden sekä yhteisöhankinnan ja maahantuonnin perusteella suoritettavasta verosta.

Vähennettävän veron suuruus on määrä, jonka hyödykkeen myyjä on ollut velvollinen myynnistä suorittamaan. Vähennysoikeuden edellytyksenä on hankinnasta saatu vaadittavat laskumerkinnät sisältävä lasku tai maahantuonnin tullauspäätös, josta ilmenee suoritettavan veron määrä. Esimerkiksi luottokorttiyhtiön listaus maksuista ei ole vähennykseen oikeuttava lasku.

Veron saa vähentää vain verollista liiketoimintaa varten tehdyistä veroa sisältävistä hankinnoista. Vähennysoikeudetonta liiketoimintaa tai yksityistä käyttöä varten tehdyt hankinnat eivät ole vähennyskelpoisia arvonlisäverotuksessa. Jos hankinta tulee osittain vähennyskelpotonta ja osittain vähennyskelpoista liiketoimintaa varten, voidaan vero vähentää verollista liiketoimintaa koskevalta osuudelta.

VÄHENNYSRAJOITUKSET

vähennysoikeuden rajoitukset koskevat kuluja, jotka osaltaan liittyvät verolliseen liiketoimintaan, mutta jotka eivät yksityiseen kulutukseen liittyvinä oikeuta vähennykseen



- Vähennyskeltottomia kuluja ovat verovelvollisen omana tai henkilökunnan asuntona, vapaa-ajanviettopaikkana, harrastustilana tai lastentarhana käytettävään kiinteistöön kohdistuvat kulut.



- Vähennyskeltottomia ovat myös työntekijän kodin ja työpaikan väliseen kuljetukseen liittyvät kulut, joiden maksusta syntyisi työntekijälle palkkaan verrattavaa taloudellista etua.



- Vähennysrajoitusten piiriin kuuluvat myös edustustarkoitukseen hankitut tavarat ja palvelut. Edustuskuluiksi katsotaan asiakkaisiin, liikutettaviin tai muihin yrityksen ulkopuolisiin sidosryhmiin liittyvää vieraanvaraisuutta, joka ei liity välittömästi liiketoimintaan.



- Arvonlisäveron vähennysrajoitus koskee henkilö- ja kaksikäyttöautojen, moottoripyörien, matkailuperävaunujen ja huvi- ja urheilukäyttöön tarkoitettujen ilma-alusten käyttöön tai hankintaan liittyvää arvonlisäveroa. Rajoitus ei koske henkilö- tai kaksikäyttöautoja, joita käytetään yksinomaan vähennyskelpoisessa toiminnassa. Muu kuin vähäinenkin vähennyskeltoton käyttö poistaa kokonaan oikeuden vähennyksiin kun kyse on henkilö- tai kaksikäyttöautosta. Rajoitus ei koske tavallista pakettiautoa tai myytäväksi, vuokrattavaksi tai ammattimaiseen henkilökuljetukseen tai ajo-opetukseen hankittuja henkilöautoja. Näissä tilanteissa yksityiskäyttö ei poista vähennysoikeutta, vaan vähennys tehdään vain vähennyskelpoisen liiketoiminnan käytön osalta. Vähennyksen edellytyksenä on ajopäiväkirja, jonne merkitään liiketoiminnan ja yksityisajojen osuus matkoista. Yksinomaan vähennyskelpoiseen toimintaan hankittujen henkilöautojen tapauksessa ajopäiväkirjalla osoitetaan, ettei autolla ole ajettu yksityisajaja

ALKUVARASTOVÄHENNYS

Elinkeinoonharjoittaja voidaan merkitä arvonlisäverovelvolliseksi ennen varsinaisen toiminnan aloittamista siten, että hän voi tehdä vähennykset arvonlisäverollista toimintaa varten hankitusta alkuvarastosta. Jos verovelvollinen ei ole ollut vielä alkuvaraston hankinnan aikaan verovelvollinen, saa hän kuitenkin tehdä alkuvarastovähennyksen jälkepäin, jos hankinnasta on jäljellä alkuperäinen tosite, josta ilmenee maksetun veron määrä. Jos hyödykkeen arvo on alentunut, lasketaan vähennyksen määrä alentuneesta arvosta. Verovelvollisen tulee laatia alkuvarastovähennyksestä muistiotosite.

VÄHENNYSKELPOISTA VAI VÄHENNYSKELVOTONTA?

- Se, onko kyse vähennyskelvottomasta edustuskulusta vai esimerkiksi vähennyskelpoisesta markkinointi- tai neuvottelukulusta ratkaistaan tapauskohtaisesti.
- Yrityksen sisäisten, esimerkiksi henkilökunnan tai yrityksen hallintoelinten, neuvottelutilaisuuksien kulut ovat arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoisia liiketoiminnan kuluja.
- Liikeneuvottelujen yhteydessä päiväsaikaan asiakkaille tarjottu välittömästi liiketoimintaan liittyvä vähäinen kahvitarjoilu tai tavanomainen lounastarjoilu katsotaan myös pääsääntöisesti arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoiseksi kuluksi.
- Vähennyskelvottomaksi edustuskuluksi katsotaan yleensä tarjoilu, joka sisältää runsaasti alkoholia ja tapahtuu esimerkiksi neuvottelujen jälkeen työajan ulkopuolella.
- Vähennyskelvottomia edustuskuluja ovat myös esimerkiksi, kutsuvierasjuhlat joilla ei ole välitöntä markkinointitarkoitusta, työntekijöiden matkakulut asiakasyrityksen juhlatilaisuuteen, jälleenmyyjille maksetut matka- ja majoituskulut yrityksen markkinointitilaisuuteen tai liiketuttaville ja asiakkaille annetut edustuslahjat.
- Lahja katsotaan vähennyskelvottomaksi edustuslahjaksi, ellei kyse ole tavanomainen vähennykseen oikeuttavasta mainoslahjasta, esimerkiksi yrityksen logolla varustetusta arvoltaan vähäisestä t-paidasta tai lippalakista, joka ei ole hankittu tietyille lahjansaajalle.

HENKILÖSTÖKULUJEN VÄHENNYSKELPOISUUS

Vähennyskelpoisia ovat:

- Arvonlisäverollista toimintaa varten hankitut työvaatteet, jos työtehtävät edellyttävät työntekijältä erityistä vaatetusta, esimerkiksi suojavaatetusta tai yhtenäistä ulkoasua
- Työn tekemiseen käytettävät työvälineet ja tarvikkeet
- Työntekijöiden sosiaalityöihin tehtävät arvonlisäverolliset hankinnat, esimerkiksi päiväkahvihankinnat ja muut vastaavat kulut
- Työntekijöiden työtehtävien suorittamista tukevien koulutusten vero riippumatta siitä missä koulutus järjestetään
- Henkilökuntajuhlaa varten tehdyt hankinnat, myös esim. alkoholi, jos juhla tapahtuu työnantajan määräämänä aikana ja määräämässä paikassa ja koskee koko henkilökuntaa, yksikköä tai osastoa
- Työsuhdematkalipun veron osuus siltä osin, kun lippua käytetään vähennyskelpoisiin työmatkoihin, eikä esim. kodin ja työpaikan välisiin matkoihin
- Työmatkoista aiheutuvat kulut, esimerkiksi hotellilaskut ilman yksityiseksi kulutukseksi katsottua vähennyskelvotonta aamiaisen osuutta
- Työntekijöille järjestettävän liikunnan kustannukset, jos liikunta liittyy henkilökunnan virkistystilaisuuteen
- Työaikana työpaikalla pidettyjen yrityksen sisäisten kokousten tavanomaiset kustannukset, kuten tarjoilu

HUOM:

Henkilökunnalle merkkipäivinä tai esimerkiksi jouluna annettavat lahjat ovat yksityiskäyttöä ja siten arvonlisäverotuksessa vähennyskelvottomia.

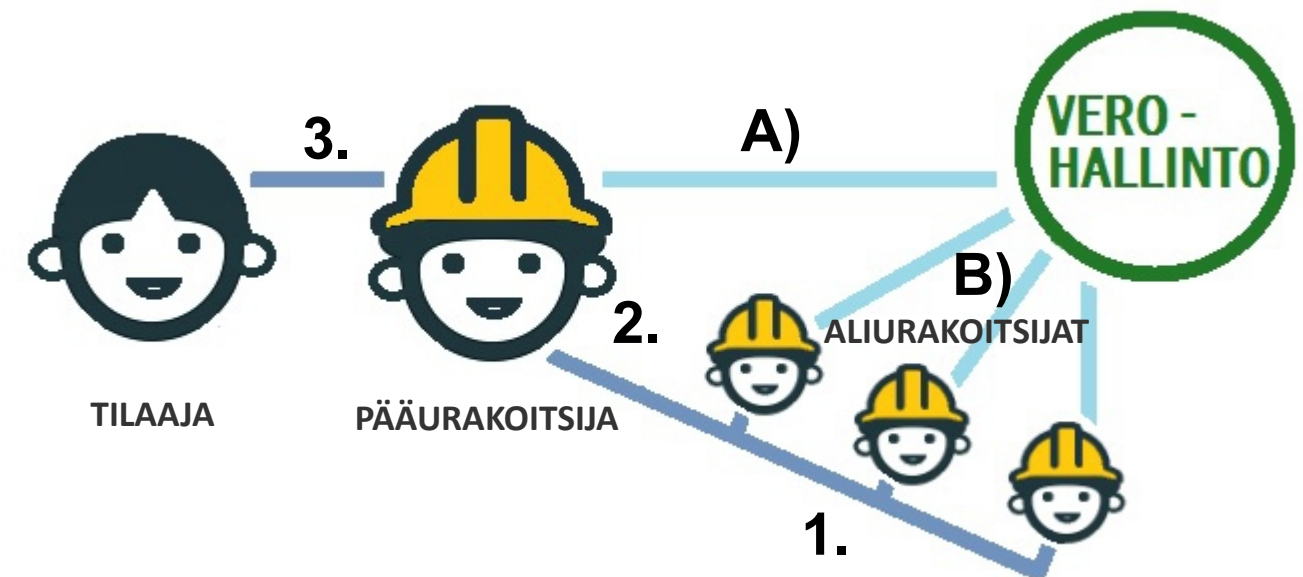
RAKENNUSALAN ARVONLISÄVEROTUS

RAKENNUSALAN arvonlisäverotukseen liittyy erityispiirteitä rakennuspalvelujen käännetty verovelvollisuus ja omaan lukuun rakentamisen verotus.

Rakennusalan käännetty arvonlisäverovelvollisuus tarkoittaa, että rakennuspalvelun myyjän sijasta veron suorittaa palvelun ostaja. Käännettyä arvonlisäverovelvollisuutta sovelletaan aina kun myytävä palvelu on rakentamispalvelua tai työvoiman vuokrausta rakentamispalvelua varten ja ostaja on elinkeinonharjoittaja, joka muuten kuin satunnaisesti myy rakennuspalvelua, tai vuokraa työvoimaa rakennuspalvelua varten. Rakennuspalvelun myyjän tulee selvittää täyttyvätkö käännetyin verovelvollisuuden soveltamisen ehdot. Jos ehdot täyttyvät, voi myyjä veloittaa ostajaa verottomalla laskulla

Rakennusalan palvelut, joihin käännettyä verovelvollisuutta sovelletaan ovat kiinteistön maapohja- ja perustustyöt, rakennustyöt, rakennusasennus, rakennuksen viimeistely, rakennuskoneiden vuokraus koneen käyttäjän kanssa, rakennussiivous sekä työvoiman vuokraus rakentamispalvelua varten.

Esimerkki rakennusalan käännetyistä verovelvollisuuksista:



1. Aliurakoitsijat lähettävät rakennusalan käännetyin verovelvollisuuden edellytysten täytyessä Alv 0 % laskun pääurakoitsijalle. Laskuun merkitään ostajan arvonlisäverotunniste, tieto ostajan verovelvollisuudesta ja verovelvollisuuden peruste esimerkiksi AVL 8 c §.
2. Pääurakoitsija laskee laskusta käännetyin verovelvollisuuden perusteella maksettavan veron. Jos osto tulee vähennyskelpoiseen toimintaan, voidaan vero myös vähentää kohdekauden suoritettavista veroista.
3. Pääurakoitsija lähettää tilaajalle laskun Alv 24%.

A)

Pääurakoitsija ilmoittaa kausiveroilmoituksella:

- Tilaajalta laskutetut Alv 24% myyntinsä verot kohdassa **301: 24%:n vero**
- Lisäksi hän ilmoittaa aliurakoitsijoilta saamistaan Alv 0% laskuista lasketun veron suoritettavana verona kohdassa **318: Vero rakentamispalvelujen ostoista (käännetty verovelvollisuus)**
- Jos osto tulee vähennyskelpoiseen toimintaan laskettu summa on myös vähennettävän veron suuruus kohtaan **307: Kohdekauden vähennettävä vero**

B)

Aliurakoitsijat ilmoittavat rakentamispalvelun Alv 0% myyntinsä kausiveroilmoituksella kohdassa **319: Rakentamispalvelun myynnit (käännetty verovelvollisuus)**

KIRJAUKSET KIRJANPIDOSSA:

Aliurakoitsijan kirjanpidossa:

	Myyntisaamiset	Rakentamispalvelujen myynti (käännetty verovelvollisuus)
Myyntilasku pääurakoitsijalle	1 000	1 000

Pääurakoitsijan kirjanpidossa:

	Ostovelat	Rakentamispalvelujen ostot (käännetty verovelvollisuus)
Ostolasku aliurakoitsijalta	1 000	1 000

	Hankintojen alv- saamiset	Vero rakentamispalvelujen ostoista
Ostolaskun Alv	240	240

	Myyntisaamiset	Myynti 24%	Myyntiin Alv-velka
Myyntilasku tilaajalle	12 400	10 000	2 400

OMAA LUKUUN RAKENTAMINEN

Rakennusalan yritykset ovat normaalisti arvonlisäverovelvollisia ulkopuolisille tehtyjen rakentamispalvelujen, esimerkiksi sisävalmistus-, korjaus-, ja maanrakennustöiden myynneistä, ellei kyseessä ole rakennuspalvelujen käänteisen arvonlisäveron ehdot täyttävä myynti.

Milloin on kyse rakentamispalvelun omasta käytöstä:

Rakentamispalvelun omasta käytöstä on kyse silloin, kun rakennusyritys hankkii maa-alueen, rakentaa alueelle rakennuksen ja myy tämän jälkeen maa-alueen rakennuksineen tai vuokraoikeuksineen. Koska kiinteistön myynti on arvonlisäverotonta, eikä rakennusliike maksa varsinaisesta kiinteistön myynnistä arvonlisäveroa, toteutetaan rakennusliikkeen arvonlisäverotus oman käytön verotuksena. Omaan lukuun rakentamista on myös perustajaurakointi, jossa rakennusyritys tekee urakkasopimuksen itse perustamansa asunto- tai kiinteistöosakeyhtiön kanssa, jolle se rakentaa rakennuksen ja myy huoneistojen osakkeet lopulta arvonlisäverottomana. Ulkopuolisen kanssa tehdyn urakkasopimuksen perusteella rakennetun rakennuksen luovuttamista pidetään kuitenkin normaalina verollisena rakennuspalveluna.

Miten vero lasketaan:

Rakentamispalvelun oman käytön veron perusteena ovat rakentamisen välittömät ja välilliset menot, joista suoritetaan 24 prosentin vero. Välittömiä menoja ovat esimerkiksi rakennusmateriaalit, työntekijöiden palkat sivukuluineen sekä rakennussuunnittelu ja -valvonta. Välillisiä menoja ovat esimerkiksi osuudet hallinto- ja varastohenkilökunnan palkoista henkilösivukuluineen, osuus tuotekehityskuluista, koneiden ja laitteiden poistoista sekä huolto- ja vakuutusmenoista. Rakennusliikkeet voivat myös tehdä hiljaisen kuittauksen, eli verollisista ostoista ei vähennetä veroa, jolloin ei tarvitse laskea myöskään oman käytön veroa. Tällöin arvonlisävero tulee maksettavaksi ainoastaan palkoista henkilösivukuluineen ja muista verottomista tuotantopanoksista.



MARGINAALI- VEROTUS

MARGINAALIVEROTUSMENETTELY

tarkoittaa käytettyjen tavaroiden ja taide-, keräily- ja antiikkiesineiden myyntiin käytettävää poikkeuksellista verotustapaa.

Verovelvollinen jälleenmyyjä hankkii usein edellä mainittuja tavaroita ei-verovelvollisilta yksityis- tai oikeushenkilöiltä, jolloin ostohinnat eivät sisällä vähennettävää veroa. Verovelvollinen myyjä on kuitenkin velvollinen suorittamaan myynneistään veron, jolloin jälleenmyyntihintaan jää sisältymään oston vähennyskeltotonta piilevää veroa. Piilevää veroa pyritään poistamaan marginaaliverotuksella, jossa jälleenmyyjä tilittää veron vain myyntien ja ostojen erotuksesta, eli saamastaan voittomarginaalista.

MIHIN MARGINAALIVEROTUSTA VOIDAAN SOVELTAA?

Marginaaliverotusta voidaan soveltaa käytettyihin tavaroihin, jotka myydään sellaisenaan tai korkeintaan tavanomaisesti kunnostettuna tai osiin purettuna. Verotusta voidaan soveltaa myös taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin. Taide-esineitä ovat esimerkiksi taulut, alkuperäiskaiverrukset, veistokset, seinävaatteet ja valokuvat, sekä taiteilijan tai taiteilijan oikeudenhaltijan valvonnassa teoksista tehdyt jäljennökset rajoitettuna eränä. Keräilyesineitä ovat esimerkiksi posti- ja veromerkit sekä arvoleimat ja vastaavat keräilyarvon perusteella hinnoiteltavat, ei-voimassaolevat tavarat tai esimerkiksi eläin- tai kasvitieteelliset kokoelmat. Antiikkiesineitä ovat yli 100 vuotta vanhat esineet, jotka eivät ole taide- tai keräilyesineitä.

KUKA VOI SOVELTAA MARGINAALIVEROTUSTA?

Marginaaliverotusmenettelyä voi soveltaa vain verovelvollinen jälleenmyyjä ei-verovelvolliselta ostettuihin tavaroihin. Ostotositteesta tulee ilmetä, että hankinta on ollut veroton. Menettelyä ei voida soveltaa ei-verovelvolliselta myyjältä ostettuihin uusiin tavaroihin, osittain verollisena ostettuihin tavaroihin tai tavaroihin, joita ei osteta jälleenmyyntiin. Jälleenmyyjän tulee antaa ostajalle veroton lasku, johon merkitään verottomuuden peruste ”Voittomarginaalijärjestelmä – käytetyt tavarat”. Verotustapaa voi soveltaa Suomessa ja EU-alueella tapahtuviin verovelvollisen myyjän myynneihin. Yhteisö- ja kaukomyyntissä myyjä voi päättää haluaako hän soveltaa yhteisö- tai kaukomyyntin vai marginaaliverotuksen säännöksiä. Myyjä voi soveltaa osaan myynneistään marginaaliverotusta ja osaan normaalia verotustapaa.

MITEN VERO LASKETAAN?

Voittomarginaali voidaan laskea erikseen joko jokaisen tavarasta, tai yksinkertaistetusti eri verokantojen myynnin ja ostojen erotuksesta kalenterikuukausittain. Ostojen ollessa myyntejä suuremmat voittomarginaali on negatiivinen, eikä suoritettavaa veroa synny. Negatiivisen voittomarginaalin veroa ei voida vähentää muista suoritettavista veroista, mutta se saadaan siirtää kalenterikuukausittaista yksinkertaistettua menetelmää käytettäessä seuraavan kuukauden vastaavan verokannan voittomarginaalin vähennykseksi. Tavarakohtaisesti laskettavaa negatiivista veroa ei voida siirtää seuraavan kauden vähennykseksi.

Esimerkki marginaaliverotusmenettelystä:**Negatiivinen voittomarginaali:**

Tavarakohtainen laskutapa		Yksinkertaistettu laskutapa	
Myyntihinta	10 e	Tammikuun myynnit yhteensä	100 e
Ostohinta	<u>15 e</u>	Tammikuun ostot yhteensä	<u>150 e</u>
Voittomarginaali	-5 e	Voittomarginaali	-50 e
→ ei suoritettavaa veroa		→ ei suoritettavaa veroa	
Negatiivisesta voittomarginaalista laskettua veroa ei saa vähentää muiden marginaaliverotettavien tavaroiden tai normaalisti verotettavien myyntien verosta, eikä siirtää seuraavalle kaudelle		Negatiivinen voittomarginaali voidaan siirtää seuraavalle kuukaudelle saman verokannan marginaaliverotettavien myyntien vähennykseksi :	
		Helmikuun myynnit yhteensä	300 e
		Helmikuun ostot yhteensä	150 e
		Tammikuun negat. voittomarginaali	<u>-50 e</u>
		Voittomarginaali	100 e

ULKOMAAN OSTOT JA MYYNNEIT

ULKOMAANKAUPAN

arvonlisäverotukseen vaikuttaa se, onko kyse verovelvollisten välisestä kaupasta vai kuluttajakaupasta ja se, onko kyseessä tavara- vai palvelukauppa. Arvonlisäverotukseen vaikuttaa myös se, mikä maa katsotaan hyödykkeen myyntimaaksi ja kuka on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron.

Suomessa tapahtuva myynti, yhteisöankinta ja maahantuonti verotetaan arvonlisäverolain mukaan Suomessa. EU-maissa arvonlisäverovelvollisten välinen tavarakauppa on myyjälle verotonta yhteisömyyntiä. Myös tavaroiden vientimyynti EU:n ulkopuolelle on tietyin edellytyksin myyjälle verotonta.

TAVARAKAUPPA

EU-maiden välinen

Yhteisömyynti:

Eri EU-maissa verovelvollisten elinkeinonharjoittajien välinen tavaramyynti, jossa myyjä, ostaja tai joku heidän puolestaan kuljettaa tavarat ostajalle EU-maasta toiseen. Myyjä lisää myyntilaskuun myyjän ja ostajan arvonlisäverotunnuksen ja merkinnän VAT 0 % (Intra-Community supply) tai ALV 0 % (Yhteisömyynti). Yhteisömyynnin verotus tapahtuu määränpäämaaperiaatteella, eli myynti on myyjälle veroton yhteisömyynti ja verovelvollinen ostaja maksaa arvonlisäveron. Myynti ilmoitetaan sekä kausiveroilmoituksella että yhteenvetoilmoituksella.

Yhteisöhankinta:

Tavarahankinta toisesta EU-maasta verovelvolliselta, kun tavara kuljetetaan EU-maasta toiseen. Myynti on myyjälle veroton yhteisömyynti, jolloin verovelvollinen ostaja maksaa arvonlisäveron. Yhteisöhankinnasta maksettavan veron perusteena on myyjän ja ostajan sopima hinta hinnanlisineen ja mahdollisine kuljetuskustannuksineen. Yhteisöhankinnat ilmoitetaan pelkästään kausiveroilmoituksella. Vähennyskelpoiseen käyttöön tehdyn hankinnan veron saa vähentää kohdekauden suoritettavasta verosta. Yhteisöhankinnan katsotaan tapahtuvan Suomessa, jos tavarat kuljetus päättyy täällä, tai jos ostaja on käyttänyt hankinnan yhteydessä Suomen alv-tunnusta vaikka tavarat kuljetus olisi alkanut toisesta EU-maasta ja päättynyt muuhun EU-maahan kuin Suomeen. Yhteisöhankintana pidetään myös tilannetta, jossa saman yrittäjän liikeomaisuutta siirretään EU-maasta toiseen liiketoiminnassa käytettäväksi.

EU:n ulkopuolinen

Maahantuonti

Kaikkeä Suomessa tapahtuvaa EU:n ulkopuolista maahantuontia koskee pääsääntöisesti arvonlisäverollisuus riippumatta siitä, toimiiko maahantuojana verovelvollinen yrittäjä vai yksityishenkilö. Vero maahantuonnista suoritetaan tullauksen yhteydessä saatavalla tullilaskulla, eli sitä ei ilmoiteta suoritettavana verona kausiveroilmoituksella. Veron perusteena on oston tullausarvo. Vähennyskelpoiseen toimintaan tehtyjen hankintojen veron voi kausiveroilmoituksella vähentää kauden suoritettavasta verosta.

Vientikauppa

Tiettyissä tilanteissa vientimyynti on myyjälle verotonta. Myyjän kirjanpidossa on kaikissa vientitilanteissa oltava selvitys siitä, että tavara on viety EU:n ulkopuolelle. Muuten myynti käsitellään verotuksessa kotimaan myynnin mukaisesti.

Myynti on veroton vienti silloin, kun myyjä tai kuljetusliike myyjän toimeksiannosta kuljettaa tavarat ostajalle EU:n ulkopuolelle. Vientimyynti on verotonta myös silloin, kun itsenäinen kuljetusliike toimittaa ostajan toimeksiannon mukaan tavarat suoraan myyjältä EU:n ulkopuolelle. Ostaja voi olla elinkeinonharjoittaja, oikeushenkilö tai muu yksityishenkilö joko Suomesta, EU-maasta tai EU:n ulkopuolelta. Vientimyynti on veroton myös EU-maasta tai EU:n ulkopuolelta olevalle elinkeinonharjoittajalle, joka ei ole Suomessa arvonlisäverovelvollinen, jos ostaja noutaa tavarat myyjältä Suomesta, esimerkiksi varastolta tai tehtaasta, ja vie tavarat heti EU:n ulkopuolelle. Vientimyynti ilmoitetaan kausiveroilmoituksella 0-verokannan alaisessa liikevaihdossa.

TAVARAKAUPPA

Kaukomyynti

on myyntiä, jossa myyjä järjestää myyjien tavaroiden kuljettamisen toiseen EU-maahan yksityishenkilöille tai vastaaville ei-verovelvollisille, esimerkiksi yhdistyksille tai vähäisen liiketoiminnan harjoittajille. Kaukomyyntiä sovelletaan siis ostajaan, johon ei sovelleta yhteisöhankinnan säännöksiä. Kaukomyynti verotetaan normaalisti myyjän maassa, jos myynnin määrä ei ylitä määränpäämaan asettamaa alarajaa. Suomessa kaukomyyntin alaraja on 35 00 euroa, jonka ylittyessä kaukomyyjä on velvollinen hakeutumaan Suomessa arvonlisäverovelvolliseksi alarajan ylittävistä myynneistä. Jos yksityishenkilöön rinnastettavan ei-verovelvollisen oikeushenkilön EU-ostojen summa ylittää kalenterivuodessa 10 000 euron rajan, syntyy velvollisuus hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi ja suorittaa vero yhteisöhankinnoista.

PALVELUKAUPPA

Palvelukaupassa myyntimaasäännökset määrittelevät maan, jossa myynti verotetaan. Elinkeinonharjoittajien välisessä palvelukaupassa myynti verotetaan pääsäännön mukaan ostajan maassa ja kuluttajakaupassa myyjän maassa. Tiettyjen palvelujen myyntimaa poikkeaa pääsäännöstä. Tällaisia palveluita ovat esimerkiksi kiinteistöön kohdistuvat palvelut, henkilökuljetuspalvelut, ravintola- ja ateriapalvelut ja kuljetusvälineen lyhytaikainen vuokraus, joissa myyntimaa on palvelun suoritusmaa tai kuljetusvälineen luovutusmaa.



KIRJAUKSET KIRJANPIDOSSA:

Yhteisömyynti:
Suomessa arvonlisäverovelvollinen yritys myy Italiassa arvonlisäverovelvolliselle yritykselle tavaroita hinnalla 1000 e. Laskuun merkitään molempien yritysten arvonlisäverotunnus ja teksti VAT 0 % (Intra-Community supply) ja tavarat kuljetetaan Suomesta Italiaan

	Myyntisaamiset	Yhteisömyynti 0%
Myyntilasku	1 000	1 000

Yhteisöhankinta:
Suomessa arvonlisäverovelvollinen yritys ostaa Saksassa arvonlisäverovelvolliselta yritykseltä tavaroita hinnalla 500 e vähennyskelpoiseen käyttöön. Suomalainen yritys saa laskun, jossa on molempien yritysten arvonlisäverotunnus ja teksti VAT 0 % (Intra-Community supply). Tavarat kuljetetaan kuljetetaan Saksasta Suomeen

	Ostovelat	Yhteisöhankinnat 24%
Ostolasku	500	500
	Yhteisöhankintojen alv-velka	Yhteisöhankintojen alv-saamiset
Oston alv	120	120

Vientimyynti:
1. Suomalainen yritys myy tavaroita Venäjälle laskun mukaan 10 000 RUB. Kurssi on 70,25.
2. Saadaan suoritus laskusta. Kurssi on 70,30.

	Myyntisaamiset	Vientimyynti 0%	Pankkitili	Myyntien kurssierot
1.	142,35	142,35		
2.	142,35		142,25	0,10

Maahantuonti:

1. Ostetaan Norjasta tavaroita vähennyskelpoiseen käyttöön laskun mukaan 10 000 NOK. Kurssi on 9,20.

Huolintaliike täyttää tullausilmoituksen, jossa laskun arvo 10 000 NOK merkitään kurssiin 9,18 eli 1089,32 euroa. Lisäksi tullausilmoitus sisältää 20 euroa kuljetuskustannuksia ja 30 euroa vakuutuskustannuksia → tullausarvo yhteensä 1139,32 euroa

2. Maksetaan lasku kurssin ollessa 9,17

3.	<u>Huolintaliikkeen lasku:</u>	
	Rahti	20,00
	Kuljetusvakuutus	25,00
	Huolintapalkkio (15+alv)	18,60
	Tulli	34,00
		97,60
	Arvonlisävero	281,60
	Yhteensä	379,20
	<u>Tullauspäätös:</u>	
	Tullausarvo	1139,32
	Tulli	34,00
	Veron peruste	1173,32
	Josta Alv 24%	281,60

	Tuontiotot 0%	Ostovelat	Pankkitili	Hankintojen Alv-saamiset
1.	1086,95	1086,95		
2.	3,56	1086,95	1090,51	
3.				
Lasku:		379,20		
Huolinta	60,00			3,60
Tulli	34,00			
Alv				281,60

VEROJEN ILMOITTAMINEN JA MAKSAMINEN

PÄÄSÄÄNNÖN

mukaan jokainen liiketoimintaa Suomessa harjoittava on velvollinen ilmoittautumaan arvonlisäverovelvolliseksi. Verovelvolliseksi ilmoittaudutaan ennen toiminnan aloittamista kirjallisella perustamisilmoituslomakkeella, joita on saatavilla esimerkiksi internet-osoitteesta ytj.fi ja verohallinnon toimipisteistä. Yritys saa rekisteröinnin yhteydessä ohjeet kausiveroilmoitusten jättämiseen sekä yksilöidyn viitenumeron verotilille tehtäviä maksuja varten.

Arvonlisäverovelvollisuus tarkoittaa, että verovelvollinen laskee, ilmoittaa ja maksaa veron kausittain oma-aloitteisesti. Verovelvollisen tulee järjestää kirjanpito siten, että arvonlisäverotukseen vaikuttavien tapahtumien oikeellisuus voidaan helposti todeta. Arvonlisäverovelvollinen ilmoittaa suoritettavan tai palautukseen oikeuttavan veron kausiveroilmoituksella joko kuukausittain, neljännesvuosittain tai vuosittain riippuen verovelvollisen liikevaihdosta.

VERON LASKEMINEN JA KOHDISTAMINEN

Tilitettävä vero saadaan vähentämällä kohdekauden suoritettavista veroista kohdekauden vähennettävä vero. Kohdekauden suoritettava vero saadaan laskemalla yhteen kunkin verokannan myyntien ja mahdollisen oman käytön vero. Lisäksi suoritettavana verona ilmoitetaan EU-ostojen ja ulkomaisen myyjän myynnistä käännetyn verovelvollisuuden perusteella suoritettava vero. EU:n ulkopuolisen maahantuonnin arvonlisävero maksetaan erillisellä tullilaskulla, joten sitä ei ilmoiteta suoritettavana verona kausiveroilmoituksella. Suoritettavista veroista vähennetään kohdekauden vähennyskelpoisten ostojen vero, mukaan lukien vähennyskelpoisten EU-ostojen ja maahantuontien vero sekä erityissäännösten mukaiset rakennuspalveluista ja ulkomaalaiselta myyjältä tehdyistä ostoista käännetyn verovelvollisuuden mukaan suoritettava vero.

Myynnit ja ostot kohdistetaan pääsäännön mukaan suoriteperusteisesti tavaran tai palvelun myynti- tai vastaanottamiskaudelle. Tilikauden aikana kohdistuksessa voidaan käyttää laskutusperiaatetta, mutta tilikauden viimeisenä kuukautena kirjanpito tulee korjata vastaamaan suoriteperiaatetta, jotta myös laskuttamattomien myyntien ja ostojen arvonlisäverotus kohdistuu oikealle tilikaudelle.

MILLOIN KOHDEKAUDEN VERO ILMOITETAAN JA MAKSETAAN:

Vero ilmoitetaan ja maksetaan kohdekautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivään mennessä. Jos kausiveroilmoitus jätetään kerran kalenterivuodessa, on eräpäivä helmikuun viimeinen päivä. Sähköisesti tehtävä kausiveroilmoitus voidaan jättää 12. päivänä, mutta paperisena jätetyn kausiveroilmoituksen tulee olla perillä verohallinnossa jo kuukauden seitsemäntenä päivänä. Maksun eräpäivä on kuitenkin molemmissa kuukauden 12. päivä. EU-maihin tehdyistä tavara- ja palvelumyyneistä annetaan vielä erillinen yhteenvetoilmoitus.

VEROTILI:

Verotili on verohallinnon ylläpitämä verovelvollisen oma-aloitteisia veroja, kuten arvonlisäveroa ja työnantajasuorituksia varten toimiva tili. Verotili-palvelussa verovelvollinen voi esimerkiksi antaa kausiveroilmoituksen ja yhteenvetoilmoituksen sekä tehdä ilmoituksiin liittyvät korjaukset, tarkistaa verotilin saldon ja tapahtumat sekä tarkastella tai tulostaa verotiliotteita tai annettuja ilmoituksia. Verotilille kirjautumiseen tarvitaan yksityishenkilöiden, esimerkiksi yksityisen elinkeinonharjoittajan, tapauksessa pankkitunnukset tai HST-kortti ja yritysten ja yhteisöjen tapauksessa Katso-tunniste.

VEROJEN MAKSUN VIIVÄSTYKSIEN, LAIMINLYÖNNIN JA VIRHEIDEN SEURAUKSISTA:**Viivästynyt veron maksu →**

viivästyskorko (v. 2015 7,5%)

Maksamattomat verot →

huomautus verotilin tiliotteella kaksi kertaa, jonka jälkeen ilmoitus verojen siirtämisestä perintään ja edelleen ulosottoon

Kausiveroilmoituksen jättäminen myöhässä →

Myöhästymismaksu 15 % vuotuisen korkokannan mukaan ja veronkorotus ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä

Kausiveroilmoituksen antamatta jättäminen →

Myöhästymismaksu 15 % vuotuisen korkokannan mukaan ja veronkorotus ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä. Verotuksen suorittaminen verohallinnon arvion mukaan

Kausiveroilmoituksella ilmoitettu virheellisesti liian vähän maksettavaa tai liian paljon palautukseen oikeuttavaa veroa →

Lisäilmoitus virheelliselle ilmoitukselle, viivästyskorko ja myöhästymismaksu maksamattomalle verolle

Kausiveroilmoituksella ilmoitettu liian paljon maksettavaa tai liian vähän palautukseen oikeuttavaa veroa →

Lisäilmoitus virheelliselle ilmoitukselle tai tilikauden sisällä virheen määrän huomiointi seuraavan kauden kausiveroilmoituksella

Verotilimaksujen kirjauksesta

- Jos kausiveroilmoituksella ilmoitetut verot maksetaan normaalisti eräpäivänä tulee verotilin saldoksi nolla. Jos maksu sisältää sekä arvonlisäveroa että työnantajasuorituksia kirjaus tehdään debet arvonlisävero-, ennakonpidätys-, ja sosiaaliturvamaksuvelka ja kredit pankkitili.
- Jos arvonlisäverovelka on ollut negatiivinen, eli vähennettävät verot suoritettavia suuremmat, kuitataan samalla ilmoituksella ilmoitettavia työnantajasuorituksia palautukseen oikeuttavan veron summalla, eli maksu kirjataan debet ennakonpidätys- ja sosiaaliturvamaksuvelka, kredit pankkitili ja arvonlisäverovelka.
- Jos verotilimaksuihin liittyy hyvityskorkoja tai viivästysseuraamuksia, kirjataan ne verotilin tiliotteen mukaisesti omille kulu- ja tulotileille sekä saatava- ja velkatileilleen. Kun viivästysseuraamuksia maksetaan tai hyvityksiä käytetään maksujen kuittaamiseen, ne kirjataan pois saatava- ja velkatileiltä. Esimerkiksi hyvityskorko kirjataan verotilin tiliotteen mukaan ensiksi kredit maksetut hyvityskorot debet verotilisaatavat. Kun hyvityskorkoa käytetään verotilimaksun kuittaamiseen, kirjataan maksu debet arvonlisävero-, ennakonpidätys-, ja sosiaaliturvamaksuvelka ja kredit pankkitili ja verotilisaatavat.

VEROTILIN PALAUTUKSISTA:

Ennen eräpäivää maksetulle verolle maksetaan hyvityskorkoa. Verotilin palautukset maksetaan verovelvolliselle heti kausiveroilmoituksen käsittelyn jälkeen. Verotililtä palautettava pienin summa on 20 euroa. Verovelvollinen voi muuttaa veron palautusajankohtaa tai asettaa verolle palautusrajan, jolloin rajaa pienemmät summat säilyvät verotilillä myöhempien maksujen kuittausta varten.

KAUSI- VERO- ILMOITUS

ARVONLISÄVEROVELVOLLINEN

on velvollinen antamaan kausiveroilmoituksen joko kuukausittain, neljännesvuosittain tai vuosittain, riippuen verovelvollisen kalenterivuoden liikevaihdosta. Jos kirjanpitolain mukainen kalenterivuoden liikevaihto on enintään 50000 euroa, voidaan arvonlisävero sekä työnantajasuoritukset ilmoittaa neljännesvuosittain. Jos liikevaihto on enintään 25000 euroa, voidaan arvonlisävero ilmoittaa kalenterivuosittain ja työnantajasuoritukset neljännesvuosittain.

Arvonlisävero on ilmoitettava kausiveroilmoituksella kohdekuukautta seuraavan toisen kuukauden 12. päivään mennessä, jos ilmoitusjakso on kuukausi tai neljännesvuosi. Esimerkiksi heinäkuulta suoritettava arvonlisävero ilmoitetaan ja maksetaan syyskuun 12. päivään mennessä. Sähköinen ilmoitus voidaan antaa 12. päivään mennessä mutta paperisen allekirjoitetun ilmoituksen tulee olla perillä verohallinnossa jo kuukauden seitsemäntenä päivänä. Kalenterivuoden mittaisessa ilmoitusjaksossa kausiveroilmoitus annetaan helmikuun loppuun mennessä. Jos kausiveroilmoituksen jättöpäivä on lauantai tai pyhäpäivä, tulee ilmoitus jättää seuraavana arkipäivänä. Kausiveroilmoitus tulee jättää aina, vaikka arvonlisäverollista liiketoimintaa ei olisi ollut. Kausiveroilmoituksella on kuitenkin mahdollisuus ilmoittaa etukäteen toiminnan keskeytymisestä aina puoleksi vuodeksi eteenpäin.

Kausiveroilmoituksella ilmoitetaan kauden tapahtumien mukaan seuraavissa kausiveroilmoituksen kohdissa:



301-303: 10, 14 ja 24 %:n vero

Kohdekauden myyntien vero eri verokannoittain, käyttöomaisuuden myyntien vero oman käytön vero, ulkomaalaiselta myyjältä käännetyn verovelvollisuuden perusteella tehdystä ostosta suoritettava vero

305: Vero tavaraostoista muista EU-maista

Kohdekauden yhteisöhankintojen vero, eli vero tehdyistä tavaraostoista toisesta EU-maasta arvonlisäverovelvolliselta myyjältä. Itse tavaraostojen määrä ilmoitetaan vielä erikseen kohdassa 113 erittelemättä eri verokantojen ostoja. Lisäksi yhteisöhankinnan sisältämä vero voidaan lisätä kohtaan 307 Kohdekauden vähennettävä vero, jos hankinta tulee vähennyskelpoiseen toimintaan.

306: Vero palveluostoista muista EU-maista

Palvelujen myyntimaata koskevan pääsäännön mukaisten palveluostojen vero, josta verovelvollinen ostaja maksaa veron. Palveluostojen kokonaismäärä ilmoitetaan myös kohdassa 114 ja vähennyskelpoisten palveluostojen vero kohdassa 307 Kohdekauden vähennettävä vero.

318: Vero rakentamispalvelun ostoista (käännetty verovelvollisuus)

Vero ostoista, jotka verovelvollinen on veloitettu suorittamaan rakentamispalveluiden käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden perusteella. Vero saadaan kertomalla kohtaan 320 merkittyjen rakennuspalveluiden käännettyä verovelvollisuutta koskevat ostot 24 prosentin verokannalla. Suoritettava vero saadaan vähentää kohdassa 307, jos ostot tulevat vähennykseen oikeuttavaan toimintaan.



307: Kohdekauden vähennettävä vero

Kaikkien vähennyskelpoisten kotimaan ostojen, EU-ostojen, maahantuonnin ja ulkomaalaiselta myyjältä käännetyn verovelvollisuuden perusteella tehdystä ostosta suoritettava ja rakentamispalveluiden käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden perusteella ostosta suoritettu vero.

317: Alarajahuojennuksen määrä

Alarajahuojennuksen määrä lasketaan kaavalla

$$\text{vero} - ((\text{liikevaihto} - 8500) * \text{vero}) / 14000$$

Vero laskukaavassa on kohtaan 316 (seuraava sivu-) laskettu veron määrä, ja liikevaihto kohtaan 315 laskettu liikevaihto. Jos liikevaihto on alle 8500, huojennus on koko veron määrä, eli kohtaan 317 merkitään sama luku kuin kohtaan 316.



308: Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero

Kohdekaudelta tilitettävä vero tai palautukseen oikeuttava negatiivinen vero. Negatiivinen vero syntyy vähennettävän veron ollessa suoritettavaa veroa suurempi. Negatiivinen arvonlisävero luetaan ensiksi muiden ilmoitettujen verovelvoitteiden, esimerkiksi työnantajasuoritusten vähennykseksi ja mahdollisesti jäljelle jäävä negatiivinen vero palautetaan verovelvolliselle.

MUUT ILMOITETTAVAT OSTOT JA MYYNNIT

309: 0-verokannan alainen liikevaihto

Myynnit, joista ei tarvitse suorittaa arvonlisäveroa, mutta joiden tuotantopanoksiin sisältyvä vero on vähennyskelpoista, esimerkiksi tavaroiden ja palvelujen myynti EU:n ulkopuolelle (myös Ahvenanmaalle).

311: Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin

Suomesta toiseen EU-maahan arvonlisäverovelvolliselle ostajalle myydyt ja kuljetetut tavarat hinnanlisineen. Muille kuin verovelvolliselle myyjälle tapahtuvat myynnit ovat tavallisia kausiveroilmoituksen kohdissa 301-303 ilmoitettavia myyntejä. Kohdassa ilmoitetaan myös yrityksen omien tavaroiden siirto toiseen EU-maahan myytäväksi. Yhteisömyynnistä annetaan myös erillinen yhteenvetoilmoitus.

312: Palveluiden myynnit muihin EU-maihin

Palvelujen myyntimaata koskevan pääsäännön mukaiset palvelujen myynnit, jossa palvelu luovutetaan toisessa EU-maassa elinkeinonharjoittajan kiinteään toimipaikkaan. Ostajaan sovelletaan tällöin käännettyä verovelvollisuutta. Palvelun arvo on asiakkaan kanssa sovittu hinta hinnanlisineen. Jos palvelu on ostajan maassa arvonlisäverolain mukaan veroton, merkitään myynti kausiveroilmoituksen kohtaan 309 0-verokannan alainen liikevaihto. Myynnistä annetaan myös erillinen yhteenvetoilmoitus.

313: Tavaraostot muista EU-maista

Toisesta EU-maasta kuljetetut arvonlisäverovelvollisilta myyjiltä tehdyt tavaraostot. Ostot merkitään kokonaismäärässään sisältäen myös verottomat yhteisöhankinnat.

314: Palveluostot muista EU-maista

Ostot, joihin sovelletaan palvelujen myyntimaata koskevaa pääsääntöä, eli Suomessa elinkeinonharjoittajan kiinteään toimipaikkaan toisesta EU-maasta luovutetun palvelun arvonlisäveron maksaa ostaja.

319: Rakentamispalvelun myynnit (käännetty verovelvollisuus)

Sellaiset rakennuspalvelun myynnit, joista ostaja on käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden perusteella velvoitettu suorittamaan veron.

320: Rakentamispalvelun ostot (käännetty verovelvollisuus)

Rakennuspalveluiden käännettyä verovelvollisuutta koskevien ostojen yhteismäärä

ALARAJAHUOJENNUS

315: Alarajahuojennukseen oikeuttava liikevaihto

Alarajahuojennukseen oikeutetut verovelvolliset joiden liikevaihto alle 22500 euroa (30000 euroa vuonna 2016) ilmoittavat arvonlisäverottoman liikevaihdon ilman metsätalouden, verovelvollisen kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksen, käyttöomaisuuden myyntien ja palveluiden, joiden myyntimaa ei ole Suomi, tuottoja. Alarajahuojennuksen liikevaihto lasketaan koko tilikaudelta ja ilmoitetaan tilikauden viimeisellä kausiveroilmoituksella, jos ilmoituskausi on kuukausi. Neljännesvuosittain ja vuosittain ilmoituksen antavat laskevat liikevaihdon kalenterivuodelta ja ilmoittavat alarajahuojennukseen oikeuttavan liikevaihdon kalenterivuoden viimeisellä kausiveroilmoituksella.

316: Alarajahuojennukseen oikeuttava vero

Tilikauden tai kalenterivuoden suoritettavien ja vähennettävien verojen erotus, joista on vähennetty metsätalouden, verovelvollisen kiinteistön käyttöoikeuden luovuttamisen ja käyttöomaisuuden myynnin, erikseen luetellut käännetyn verovelvollisuuden perusteella ostoista maksetut verot ja tavaroiden ja palveluiden yhteisöhankintojen verot.

Lomake palautetaan osoitteeseen:

Tyhjennä lomake

VEROHALLINTO

Kausiveroilmoitusten optinen lukupalvelu
PL 5000
00053 VERO

KAUSIVEROILMOITUS

Jos korjaatte aiemmin ilmoitettuja tietoja, ilmoittakaa vain muutosten määrät.

Kausiveroilmoitukseen ei saa liittää mitään liitteitä.

Verovelvollisen nimi (arvonlisäverovelvollinen / työnantaja)	010 Y-tunnus tai henkilötunnus

ARVONLISÄVERON TIEDOT					TYÖNANTAJASUORITUSTEN TIEDOT				
050 Ilmoitusjakso			052 Kohdekausi	053 Vuosi	050 Ilmoitusjakso		052 Kohdekausi	053 Vuosi	
<input type="checkbox"/> Kuukausi	<input type="checkbox"/> Neljännesvuosi	<input type="checkbox"/> Vuosi			<input type="checkbox"/> Kuukausi	<input type="checkbox"/> Neljännesvuosi			
Vero kotimaan myynnistä verokannoittain			euro	snt	Ennakonpidätyksen alaiset palkat ja muut suoritukset		euro	snt	
301	24 %:n vero				601	Ennakonpidätyksen alaiset palkat ja muut suoritukset			
302	14 %:n vero				602	Toimitettu ennakonpidätys			
303	10 %:n vero				605	Lähdeveron alaiset palkat ja muut suoritukset			
305	Vero tavaraostoista muista EU-maista				606	Lähdevero palkoista yms.			
306	Vero palveluostoista muista EU-maista				609	Sosiaaliturvamaksun alaiset palkat			
318	Vero rakentamispalvelun ostoista (käännetty verovelvollisuus)				610	Maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu			
307	Kohdekauden vähennettävä vero				Ei palkanmaksua				
317	Alarajahuojennuksen määrä				054 Kohdekausi -alku	055 Vuosi	056 Kohdekausi -loppu	057 Vuosi	
308	Maksettava vero / Palautukseen oikeuttava vero (-)								
309	0-verokannan alainen liikevaihto				Arvonlisäveron alarajahuojennukseen oikeutettu täyttää				
311	Tavaroiden myynnit muihin EU-maihin						euro	snt	
312	Palveluiden myynnit muihin EU-maihin				315	Alarajahuojennukseen oikeuttava liikevaihto			
313	Tavaraostot muista EU-maista				316	Alarajahuojennukseen oikeuttava vero			
314	Palveluostot muista EU-maista				Alarajahuojennuksen määrä (siirretään kohtaan 317)				
319	Rakentamispalvelun myynnit (käännetty verovelvollisuus)								
320	Rakentamispalvelun ostot (käännetty verovelvollisuus)								
Ei alv-toimintaa									
054 Kohdekausi -alku	055 Vuosi	056 Kohdekausi -loppu	057 Vuosi						

Päiväys	Allekirjoitus ja nimen selvennys	042 Puhelin

VEROH 4001/1 2.2015



Tulosta lomake

Tyhjennä lomake

Käytä vain alkuperäistä lomaketta (ei lomakkeesta otettua kopiota eikä pienennettynä tulostusalueeseen, muutoin lomakkeen optinen luku ei onnistu).

K

6. Mitkä seuraavista väitteistä liittyvät rakennusalan käännettyyn arvonlisäverovelvollisuuteen

- a) Rakentamispalvelun ostaja suorittaa veron
- b) Suoritettava vero lasketaan rakentamispalvelun välittömien ja välillisten kustannusten mukaan
- c) Rakennuspalvelun myyjä ei ilmoita käännetyyn arvonlisäverovelvollisuuden alaisia myyntejensä kausiveroilmoituksella, sillä ne eivät sisällä veroa
- d) Käännettyä verovelvollisuutta voidaan soveltaa rakennussiivouspalvelun myyntiin

7. Mitkä seuraavista väitteistä koskevat marginaaliverotusmenettelyä

- a) Marginaaliverotusta voidaan soveltaa vain, jos jälleenmyytävä käytetty tavara hankitaan ja myydään verottomana
- b) Yrittäjä voi käyttää osaan myynneistään marginaaliverotusta ja osaan normaalia verotusmenettelyä
- c) Veroa maksetaan vain oston ja myynnin voittomarginaalista
- d) Negatiivinen voittomarginaali voidaan siirtää kauden muiden suoritettavien verojen vähennykseksi

8. Mitkä seuraavista ulkomaankaupan arvonlisäverotusta koskevista väitteistä ovat oikein

- a) Yhteisömyyntiä on pelkästään tavaroiden myynti
- b) Vähennyskelpoista liiketoimintaa varten tehdystä maahantuonnista suoritettua veroa ei ilmoiteta kausiveroilmoituksella vähennettävissä veroissa
- c) Verottomassa vientimyynnissä sekä ostaja että myyjä voivat olla suomalaisia
- d) Yhteisöhankinnat ilmoitetaan kausiveroilmoituksen lisäksi yhteenvetoilmoituksella

9. Mitkä seuraavista verojen ilmoittamista ja maksamista koskevista väitteistä ovat oikein

- a) Yrittäjä voi valita jättääkö hän kausiveroilmoituksen kuukausittain, neljännesvuosittain tai vuosittain
- b) Kun ilmoitusjakso on kuukausi, ilmoitetaan kesäkuun suoritettava tai palautukseen oikeuttava vero elokuun 12. päivään mennessä
- c) Verotili-palvelusta voi tulostaa verotilin tiliotteen ja tarkastella annettuja kausiveroilmoituksia
- d) Kausiveroilmoituksen voi jättää antamatta kuukausilta, joilla ei ole ollut arvonlisäverollista liiketoimintaa

Oikeat vastaukset:

1. a; 2. c; 3. a,b; 4. a,b; 5. a,c (vähennyskelpoisen käytön osalta),e (ei hotelliaamiaisen osalta),g;
6. a,d; 7. a,b,c; 8. a,c; 9. b,c

Huom!

Tämän oppaan tiedot on koottu vuoden 2015 arvonlisäverotuksen tietojen mukaan. Laskukaavoissa käytettävien lukujen ajantasaisuus on hyvä aina tarkistaa verohallinnon sivuilta.

Lähteet:

Murtomäki, O. 2010. Yrittäjän arvonlisäverokirja. Helsinki: Verotieto Oy

Myrsky, M. & Ossa, J. 2008. Verotuksen perusteet. Helsinki: Talentum

Sirpoma, P. & Tannila, E. 2014. Arvonlisäverotus käytännönläheisesti. Helsinki: Helsingin seudun kauppakamari

Tomperi, S. 2013. Kehittyvä kirjanpitolaitos. Helsinki: Edita

Vero.fi

Äärilä, L. & Nyrhinen R. 2010. Arvonlisävero käytännössä. Helsinki: WSOYpro Oy